



ИПБ России

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Таможенные сборы за совершение таможенных операций

с.13

Восстановление НДС при списании товара

с.16

Частичное применение амортизационной премии

с.41

ПЕРВЫЕ УПРАВЛЯЮЩИЕ
ГОСБАНКОМ СССР

МАРЬЯСИН Лев Ефимович

[1894-1938]

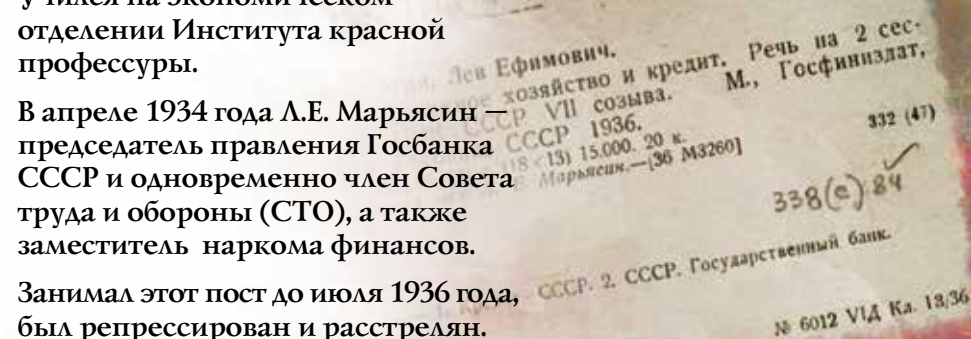
Л.Е. Марьясин — революционер, поднимал экономику Туркменистана, в Главном экономическом управлении занимал должность заведующего отделом торговой и финансовой политики.

Учился на экономическом отделении Института красной профессуры.

В апреле 1934 года Л.Е. Марьясин — председатель правления Госбанка СССР и одновременно член Совета труда и обороны (СТО), а также заместитель наркома финансов.

Занимал этот пост до июля 1936 года, был репрессирован и расстрелян.

Реабилитирован в 1956 году.





Уважаемые коллеги!

Уходящий год принес в нашу жизнь много понятий и терминов, которых мы раньше либо не знали вовсе, либо они не были частью активного лексикона. Это и «удаленка» с «дистанционкой», и «пцр», «зум» и так далее. Большинству бухгалтеров удалось приспособиться к новым реалиям на бытовом и профессиональном уровне. Это показали итоги конгресса профессиональных бухгалтеров 2020, который прошел в конце ноября. Дистанционный формат конгресса позволил в полтора раза увеличить количество его участников и привлечь спикеров, которые в силу колоссальной занятости не смогли бы прийти очно в зал. В течение декабря доклады основных выступающих будут доступны для просмотра всем участникам. Это означает, что наше профессиональное взаимодействие продолжается.

Я хочу привести слова министра финансов РФ А.Г. Силуанова, который обратился с приветствием к участникам конгресса и назвал наши ноябрьские встречи доброй традицией, приуроченной ко дню бухгалтера: «Бухгалтерский учет часто называют языком бизнеса. Ваша работа обеспечивает достоверность и объективность финансовой информации, которая предоставляется компаниями. Именно эти показатели впоследствии ложатся в основу их управленческих решений.

Стремительные преобразования современной экономики значительно меняют функции бухгалтера, расширяют стоящие перед ним задачи. Большинство операций по систематизации, обобщению и накоплению данных уже автоматизированы. Этот тренд будет только усиливаться. Но профессиональное суждение по вопросам, не поддающимся жесткой формализации, анализ экономических и финансовых последствий совершаемых сделок и многое другое – все эти функции останутся за бухгалтером.

Все это требует высокого уровня мастерства. Именно поэтому ключевые задачи сегодня – это повышение квалификации бухгалтерского персонала и контроль за соблюдением профессиональных стандартов. Важная роль в этом отводится объединениям бухгалтеров и аудиторов. Мы рассматриваем бухгалтерию и аудит как две неразрывные части единого процесса обеспечения участников рынка и общества объективной информацией».

Уважаемые коллеги! В преддверии Нового года я хочу присоединиться к высокой оценке роли нашей профессии. Я верю в то, что она не только дает нам кусок хлеба, но помогает преодолевать жизненные трудности. Я желаю здоровья вам и вашим близким. Пусть Новый год будет спокойным и мирным. Пусть работа будет интересной и достойно оплачиваемой. С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

4 ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДЫ У АРЕНДАТОРА



Статья является продолжением темы, которая рассматривалась **М.А. Шадринной**, заведующей кафедрой налогообложения и финансового права РГАУМСХА им. К. А. Тимирязева, аттестованным преподавателем ИПБ России, в номере 3 за 2020 год. Она посвящена общим положениям, связанным с признанием в учете и отчетности аренды и соответствующей финансовой модели. Рассмотрена организация бухгалтерского учета аренды у арендатора, а также связанные с этим расчеты, которые являются не менее сложной и актуальной частью учета аренды.

17 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИМУЩЕСТВА, ПОЛУЧЕННОГО УНИТАРНЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ ОТ СОБСТВЕННИКА СВЕРХ УСТАВНОГО ФОНДА: «ПЕРЕЗАГРУЗКА» С ПОЗИЦИЙ П.7.1 ПБУ 1/2008



В статье **А.М. Рабиновича**, руководителя управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», рассмотрены вопросы бухгалтерского учета имущества, полученного от собственника унитарным предприятием сверх уставного фонда и на конкретном примере показано, как «работает» п.7.1 ПБУ 1/2008 и какие вопросы встают при его применении.

42 АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ



С обзором Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету собственного капитала, подготовленных Комитетом по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона в 2020 году, познакомит вас статья **И.Н. Ложникова**, председателя Комитета, заслуженного экономиста России, доцента, Государственного советника Российской Федерации I класса.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru

Председатель редакционного совета и главный редактор Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона.

Научный руководитель журнала И. Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 23.10.2020. Формат 60 x 90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.



Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 4 Отражение в бухгалтерском учете и отчетности аренды у арендатора **М.А. Шадрина**

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 12 Декларация по налогу на прибыль при закрытии обособленного подразделения **Е.В. Савина**
- 13 Таможенные сборы за совершение таможенных операций – как исчислять и уплачивать в отношении вывозимых товаров **А.А. Артемьев, Е.Ю. Сидорова**

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 16 Восстановление НДС при списании товара в связи с утилизацией **И.В. Косарева**
- 17 Бухгалтерский учет имущества, полученного унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда: «перезагрузка» с позиций п.7.1 ПБУ 1/2008 **А.М. Рабинович**

Профессиональная бухгалтерия

- 26 Обзор писем Минфина России **Л.С. Васнецова**
- 28 Обзор писем ФНС России **К.В. Новоселов**
- 34 Обзор арбитражной практики: сентябрь – ноябрь 2020 **А.А. Родионов**
- 39 Бухгалтерский и налоговый учет при нарушении условий договора поставки
- 41 Частичное применение амортизационной премии при приобретении транспортных средств **Н.А. Мозалева**
- 42 Обзор методических рекомендаций по бухгалтерскому учету собственного капитала **И.Н. Ложников**

Новости региона

В Москве до 15 января продлены меры по борьбе с коронавирусом

Указом Мэра Москвы от 26.11.2020 № 114-УМ продлены меры по борьбе с коронавирусом до 15 января 2021 года включительно.

Работодателям необходимо продолжить для 30% работников и более работу на дистанционном режиме и еженедельно подавать отчет о них (кроме случаев, когда сведения не изменились).

Граждане старше 65 лет и лица с заболеваниями из спецперечня (<https://mosgorzdrav.ru/ru-RU/news/default/card/4689.html>) продолжают соблюдать самоизоляцию.

Сохраняются каникулы в организациях Москвы, которые предоставляют дополнительное образование, осуществляют спортивную подготовку. Исключение сделано для электронных образовательных программ, аттестацию по которым можно провести дистанционно.

Введены новые правила дистанционной работы

В соответствии с Федеральным законом от 08.12.2020 № 407-ФЗ с 1 января 2021 г. начнут действовать поправки к ТК РФ, закрепившие новые виды дистанционной работы: временную и комбинированную. Взаимодействовать с работником на удаленке станет проще. Использовать усиленные квалифицированные электронные подписи нужно в отдельных случаях, например при заключении трудового договора. В остальных ситуациях подойдет любой способ коммуникации, позволяющий зафиксировать факт получения электронного документа. В экстренных случаях, в том числе при эпидемиях, разрешается переводить сотрудников на удаленку без их согласия.

Расторгнуть трудовой договор с удаленщиком можно по новым основаниям, в частности тогда, когда он без уважительной причины не выходит на связь более 2 рабочих дней подряд.

Разрешено использовать скан-образы первичных документов

Письмом Минфина России от 20.11.2020 № 03-03-06/3/101451 организации в исключительных случаях разрешено использовать скан-образы первичных документов для регистрации и хранения данных, при обязательном соблюдении требований к таким документам. Вероятно, речь идет о ситуациях, когда, например, бумажный оригинал документа по независящим от контрагента причинам передать представляется затруднительно. Ранее подобные разъяснения направляли из-за коронавируса.

Утверждены предельные размеры базы по взносам на 2021 год

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 26.11.2020 № 1935 в 2021 году предельные размеры базы для начисления страховых взносов составят:

- 966 тыс. руб. – для взносов по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, что на 5,9% больше показателя 2020 года;
- 1 465 тыс. руб. – для пенсионных взносов. Этот предел возрастет на 13,4% по сравнению с показателем текущего года.

Напомним, если выплаты в пользу физлица с начала года превысили пороговое значение базы, страхователь должен платить пенсионные взносы по тарифу 10%, а «больничные» взносы перечислять вовсе не нужно.

Введена прогрессивная ставка НДФЛ

В соответствии с Федеральным законом от 23.11.2020 № 372-ФЗ с 2021 года платить НДФЛ по ставке 15% нужно с доходов, которые нарастающим итогом с начала года превысили 5 млн руб.

В НК РФ внесли изменения о расчете налогов по кадастру в 2021 году

Федеральным законом от 23.11.2020 № 374-ФЗ предусмотрен ряд изменений, в т.ч. в части расчета налогов по кадастровой стоимости. Во-первых, будут только два исключения, когда изменение кадастровой стоимости земельного участка или другой недвижимости учитывается в текущих и прошлых периодах, если:

- 1) Кадастровая стоимость установлена в размере рыночной. Для расчета налогов рыночная стоимость будет использоваться с даты начала применения изменяемой кадастровой стоимости. Поправка связана с переходом на новый порядок рассмотрения дел об установлении кадастровой стоимости в размере рыночной. К 2023 году во всех регионах этим будут заниматься бюджетные учреждения, занимающиеся кадастровой оценкой, а не комиссии при Росреестре.
- 2) Текущее или ретроспективное применение измененной кадастровой стоимости предусмотрено Законом о кадастровой оценке.

Во-вторых, если стоимость объекта недвижимости, включенного в региональный перечень, не определена на начало года, то по новым правилам налог платить нужно, но по среднегодовой стоимости. Это касается торговых, деловых центров, помещений в них, офисов, объектов общепита, бытового обслуживания. Ранее Минфин разъяснял, что в такой ситуации налог не платится вообще.

Утвержден новый ФСБУ ГС «Метод долевого участия»

Приказом Минфина России от 30.10.2020 № 254н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Метод долевого участия» утвержден новый стандарт, устанавливающий порядок отражения финансовых активов, предназначенных для получения доходов от участия (инвестиции), в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности с применением метода долевого участия, требования к информации об инвестициях, раскрываемой в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Применяется стандарт субъектами отчетности, на которых возложены полномочия по заключению и исполнению



государственных (муниципальных) контрактов при осуществлении финансовых вложений и (или) функции по управлению имуществом публично-правовых образований.

Стандарт применяется при составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2022 года.

Внесены поправки к НК РФ о цифровой валюте

Правительством внесен Проект Федерального закона № 1065710-7, по которому уже с 1 января 2021 года в НК РФ должны заработать поправки, связанные с обращением цифровой валюты.

У налогоплательщиков появятся новые обязанности (п. 2 ст. 1 проекта):

- сообщать о получении права распоряжаться цифровой валютой, в том числе делать это через третьих лиц;
- представлять отчеты об операциях и гражданско-правовых сделках с цифровой валютой, а также о ее остатках.

Информацию нужно будет представить, если сумма поступлений или списаний цифровой валюты превысит эквивалент в 600 тыс. руб. Срок подачи сведений – не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным. Сообщения надо будет направлять в электронной форме. Формат для этого установит ФНС. Если проект примут, представить документы в первый раз потребуется в 2022 году за 2021 год (ст. 3 проекта).

Для налоговых правоотношений цифровая валюта будет признаваться имуществом (п. 3 ст. 1 проекта). Однако операции, связанные с ее обращением, не будут считаться объектом обложения НДС и не будут амортизироваться (пп. 1 и 2 ст. 2 проекта).

М.А. Шадрина, заведующая кафедрой налогообложения и финансового права
РГАУМСХА им. К. А. Тимирязева, аттестованный преподаватель ИПБ России

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности аренды у арендатора

Данная статья является продолжением темы, которую мы рассматривали в номере 3 за 2020 год, посвященной общим положениям, связанным с признанием в учете и отчетности аренды и соответствующей финансовой модели. В этом номере мы рассмотрим организацию бухгалтерского учета аренды у арендатора, а также связанные с этим расчеты, которые являются не менее сложной и актуальной частью учета аренды.

Организация учета в соответствии со новым ФСБУ вызывает много трудностей, особенно у арендатора. Требования к учету аренды исходят из принципа приоритета экономического содержания над формой. В связи с чем бухгалтеры сталкиваются с рядом обоснованных трудностей (дисконтированием, признанием нового вида актива и т.д.). В данной статье мы на примере проиллюстрируем возможные подходы к отражению в бухгалтерском учете и отчетности аренды у арендатора. В настоящей статье мы исходим из того, что если в ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» недостаточно раскрыты возможные подходы к отражению аренды, то мы можем использовать подходы и рекомендации МСФО 16 «Аренда», а также профессиональное суждение.

В бухгалтерском учете арендатор отражает аренду следующим образом:

1. Группа (арендатор) получает актив по договору аренды:
 - Дебет. Актив в форме права пользования.
 - Кредит. Обязательство по аренде.
2. Группа (арендатор) оплачивает издержки, связанные с заключением договора аренды (обеспечительный платеж, затраты на право заключения договора аренды):
 - Дебет. Актив в форме права пользования.
 - Кредит. Расчеты с поставщиками (денежные средства и т.п.).
3. Оценочная ликвидационная стоимость актива, дисконтированная до приведенной стоимости (арендатору необходимо будет удалить актив и

восстановить площадку после окончания срока аренды):

- Дебет. Актив в форме права пользования.
- Кредит. Резерв (обязательство) на вывод из эксплуатации.

В учетной политике арендатор должен отразить тот факт, что принято решение использовать освобождение от признания активов в форме права пользования и обязательств по аренде для краткосрочной аренды, срок которой составляет 12 месяцев или менее, а также для аренды активов с низкой стоимостью (менее 300 тыс. руб.).

После даты начала аренды арендатор отражает в учете изменения всех элементов аренды, признанных первоначально:

1. Актив в форме права пользования.

Как правило, арендатор должен оценивать активы с использованием модели первоначальных затрат по МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

В основном это означает амортизация актива в течение срока аренды:

- Дебет. Расходы (амортизация)
- Кредит. Амортизация актива в форме права пользования.

Активы в форме права пользования амортизируются линейным методом в течение срока полезного использования актива или срока аренды в зависимости от того, какой из них закончится раньше.

2. Обязательство по аренде.

Группа признает проценты по договору аренды:

- Дебет. Процентные расходы.
- Кредит. Обязательство по аренде.

Проценты по обязательству по аренде признаются в составе прибыли или убытка,



М.А. Шадрина

Арендатор должен отражать ликвидационную стоимость в стоимости актива только если сумма существенна

Таблица 1. Определение базовой ставки

Элементы IBR		3 года	5 лет	10 лет	15 лет							
Базовая ставка (ОФЗ на Московской бирже на дату договора аренды)		4,43	5,12	5,95	6,36							
 Банк России		Интернет-приемная RU EN										
Дата	Срок до погашения, лет											
	0,25	0,5	0,75	1	2	3	5	7	10	15	20	30
20.07.2020	4,15	4,18	4,22	4,25	4,41	4,62	5,08	5,49	5,94	6,36	6,59	6,83
17.07.2020	4,08	4,12	4,17	4,21	4,41	4,64	5,12	5,53	5,97	6,40	6,63	6,89
16.07.2020	4,04	4,09	4,15	4,20	4,42	4,66	5,14	5,55	6,00	6,43	6,67	6,94
15.07.2020	4,03	4,11	4,17	4,44	4,44	4,67	5,14	5,54	5,97	6,38	6,60	6,84
14.07.2020	4,00	4,08	4,15	4,43	4,43	4,66	5,12	5,52	5,95	6,36	6,58	6,82
13.07.2020	4,01	4,09	4,16	4,46	4,46	4,69	5,13	5,51	5,93	6,34	6,57	6,82
10.07.2020	3,88	3,98	4,08	4,17	4,48	4,74	5,19	5,65	5,97	6,38	6,61	6,86

если только они не подлежат включению в балансовую стоимость актива.

Ситуации, когда проценты по обязательствам по аренде могут быть капитализированы в стоимости других активов, включают: строительство основных средств, где арендуемые активы являются компонентом строительства; а также – разработка нематериальных активов, где арендованные активы являются компонентом прямых идентифицируемых затрат на приобретение или разработку этих нематериальных активов.

Кроме того, перечисленные арендные платежи уменьшают обязательство по аренде:

- Дебет. Обязательство по аренде.
- Кредит. Денежные средства.

В случае изменения срока аренды, арендных платежей, ставки дисконтирования или чего-либо еще, обязательство по аренде должно быть пересчитано с учетом всех изменений.

Ставка дисконтирования

Активы, возникающие по договорам аренды, первоначально оцениваются по приведенной стоимости.

Если в договоре арендодатель не указал ставку дисконтирования, то в качестве ставки дисконтирования Группа использует ставку привлечения дополнительных заемных средств (IBR). Как правило, в договорах ставка не указывается. Порядок ее определения следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором Группа определяет исходя из допущения, что это ставка процента, под которую арендатор мог бы привлечь заемные средства, чтобы получить:

- актив со стоимостью, аналогичной стоимости базового актива;
- на аналогичный срок;
- при аналогичном обеспечении и рисках;
- в аналогичных экономических условиях.

Арендатор может определять ставку дисконтирования с учетом следующих показателей (например):

- базовая ставка (ОФЗ на Московской бирже) с дифференциацией по годам;
- кредитный риск;
- вид актива.

Мы предлагаем следующий алгоритм определения ставки дисконтирования.

Ставка привлечения дополнительных заемных средств (IBR) = Базовая ставка (ОФЗ на Московской бирже на дату договора аренды) + Корректировка на кредитный риск заемщика + Специальные элементы договора (активы) (корректировка).

Базовая ставка ОФЗ на Московской бирже – показатель, наблюдаемый из официальных источников, берется на дату заключения договора с учетом срока.

Например, можно использовать ресурс: https://cbr.ru/hd_base/zcyc_params/

Далее следует определить кредитный риск заемщика (Группы), с его учетом скорректировать (таблицы 2,3).

Задолженность по договору аренды в балансе должна делиться на части: долгосрочную и краткосрочную. Для этого необходимо организовать отдельный учет на аналитических счетах или субсчетах

Таблица 2. Определение базовой ставки и поправки на кредитный риск

Элементы IBR	3 года	5 лет	10 лет
Базовая ставка (ОФЗ на Московской бирже на дату договора аренды)	5,46	5,67	5,95
Кредитный риск заемщика (на самую ближайшую отчетную дату)	2,50	2,50	2,50

Таблица 3. Корректировка на кредитный риск арендатора (заемщика)

Условное обозначение (рейтинг)	Качественная характеристика финансового состояния	Кредитный риск
AAA	Отличное	0,10
AA	Очень хорошее	0,15
A	Хорошее	0,40
BVB	Положительное	1,00
BB	Нормальное	1,60
B	Удовлетворительное	2,50
ССС	Неудовлетворительное	5,80
СС	Плохое	8,60
C	Очень плохое	11,00
D	Критическое	xxx

Кредитный риск определяется в соответствии с внутренними Методическими рекомендациями определения кредитного риска и рейтинга арендатора

Таблица 4. Корректировка на специальные условия (договора)

Элементы IBR	3 года	5 лет	10 лет
Специальные элементы договора (активы)			
Земельные участки			
Москва	1,00	1,00	1,00
СПБ	1,10	1,10	1,10
Регионы	1,20	1,20	1,20
Здания (Москва) и т.д.	1,50	1,50	1,05

Кредитный риск определяется в соответствии с внутренними Методическими рекомендациями определения кредитного риска и рейтинга арендатора.

Далее следует учесть корректировку на специальные условия договора. Отметим, что данные коэффициенты – это результат профессионального суждения,

Пример

Арендатор заключил договор на аренду офисного помещения (г. Москва, срок на 10 лет). Кредитный рейтинг компании арендатора – В (условно). Ставка дисконтирования будет равна $5,95 + 2,5 + 1,5 = 9,75$

Для дальнейших расчетов округлим до 10%.

Если договор аренды предусматривает ежемесячные (ежеквартальные) платежи, ежемесячная (квартальная) ставка определяется на основании годовой по формуле.

Где:

A – ежемесячный платеж,

rS – годовая ставка дисконтирования,

m – количество промежуточных периодов начисления в году (месяцев),

N – количество лет.

$$\left[\frac{1 - \frac{1}{[1 + (r_s/m)]^{mN}}}{r_s/m} \right] - \text{фактор текущей стоимости аннуитета}$$

Пример

Группа заключила договор аренды офиса и определила его срок с учетом пролонгации - 3 года. Ежемесячный арендный платеж составляет 1 000 тыс. руб. Ставка дисконтирования - 10%.

$$A = 1\,000 \text{ тыс.руб.}$$

$$rS = 10\% = 0.1$$

$$m = 12$$

$$rS / m = 0.1/12 = 0.00833$$

$$N = 3$$

$$mN = 12 \times 3 = 36 \text{ периодов начисления}$$

$$\text{Фактор текущей стоимости аннуитета} = [1 - (0.00833)^{36}] / 0.00833 = 30,99304$$

$$PV = 1\,000 \text{ тыс.руб.} \times 30,99304 = 30\,993\,040 \text{ рублей}$$

основанного на аналитической работе лиц, отвечающих за корпоративные финансы и экономику компании (арендатора) (таблица 4).

Сумма 30 993 040 рублей является оценкой актива в форме права пользования и арендного обязательства на момент начала аренды.

Проводки по первоначальному признанию аренды должны быть сделаны следующие:

- Дебет. Актив в форме права пользования: 30 993 040.
- Кредит. Обязательство по аренде: 30 993 040.

Далее следует признать в стоимости актива также некоторые другие операции, такие как первоначальные прямые затраты и иные компоненты.

Таким образом амортизировать в течение срока аренды арендатор будет актив

стоимостью - 31 993 040. Впоследствии, по мере платежей (в данном примере ежемесячно), арендатор признает в расходах (затратах) амортизацию актива в форме права аренды - 888 696 руб. (31 993 040/36).

- Дебет. Расходы (затраты): 888 696.
- Кредит. Амортизация актива в форме права аренды: 888 696.

Отметим, что по кредиту может быть счет, на котором учитывается само право аренды.

Выбранные счета для учета операций аренды, их название и обозначение следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Также одновременно с этим арендатор признает переоценку обязательств по аренде, чтобы включить проценты, исключить уплаченные суммы и принять во внимание любые изменения в аренде (таблица 5).

Выбранные счета для учета операций аренды, их название и обозначение следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета

Пример

Продолжение

Допустим, что арендатор также признает в стоимости актива ранее выданный аванс 1 000 000 руб.

Дебет. Актив в форме права пользования: 1 000 000

Кредит. Дебиторская задолженность: 1 000 000

Таблица 5. Расчет расходов и обязательств по аренде

Месяц	Арендное обязательство на начало периода	Процент	Ежемесячный платеж	Долг по аренде (обязательство)
1	30 993 040	258 275	1 000 000	30 251 315
2	30 251 315	252 094	1 000 000	29 503 410
3	29 503 410	245 862	1 000 000	28 749 271
4	28 749 271	239 577	1 000 000	27 988 849
5	27 988 849	233 240	1 000 000	27 222 089
6	27 222 089	226 851	1 000 000	26 448 940
7	26 448 940	220 408	1 000 000	25 669 348
8	25 669 348	213 911	1 000 000	24 883 259
9	24 883 259	207 360	1 000 000	24 090 619
10	24 090 619	200 755	1 000 000	23 291 374

Таблица 5. Продолжение

Месяц	Арендное обязательство на начало периода	Процент	Ежемесячный платеж	Долг по аренде (обязательство)
11	23 291 374	194 095	1 000 000	22 485 469
12	22 485 469	187 379	1 000 000	21 672 848
13	21 672 848	180 607	1 000 000	20 853 455
14	20 853 455	173 779	1 000 000	20 027 234
15	20 027 234	166 894	1 000 000	19 194 128
16	19 194 128	159 951	1 000 000	18 354 079
17	18 354 079	152 951	1 000 000	17 507 029
18	17 507 029	145 892	1 000 000	16 652 921
19	16 652 921	138 774	1 000 000	15 791 696
20	15 791 696	131 597	1 000 000	14 923 293
21	14 923 293	124 361	1 000 000	14 047 654
22	14 047 654	117 064	1 000 000	13 164 718
23	13 164 718	109 706	1 000 000	12 274 424
24	12 274 424	102 287	1 000 000	11 376 711
25	11 376 711	94 806	1 000 000	10 471 516
26	10 471 516	87 263	1 000 000	9 558 779
27	9 558 779	79 656	1 000 000	8 638 436
28	8 638 436	71 987	1 000 000	7 710 423
29	7 710 423	64 254	1 000 000	6 774 676
30	6 774 676	56 456	1 000 000	5 831 132
31	5 831 132	48 593	1 000 000	4 879 724
32	4 879 724	40 664	1 000 000	3 920 389
33	3 920 389	32 670	1 000 000	2 953 059
34	2 953 059	24 609	1 000 000	1 977 668
35	1 977 668	16 481	1 000 000	994 148
36	994 148	8 285 *	1 000 000	2 433

*В данном примере остаток, полученный в результате округлений, уменьшает сумму процентов, так чтобы сумма долга по аренде на конец 36-го месяца стала равной нулю.

$8\,285 - 2\,433 = 5\,852$ руб.

Арендатор признает проценты по договору аренды:

Дебет. Процентные (финансовые) расходы – 258 275.

Кредит. Обязательство по аренде – 258 275

и платежи по договору аренды:

Дебет. Обязательство по аренде – 1 000 000.

Кредит. Денежные средства –1 000 000.

Напомним, что арендатор также обязан на отчетную дату формировать информацию об обязательствах в разрезе срочности, т.е. показывать краткосрочные обязательства и долгосрочные обособлено. Это можно сделать, используя аналитические счета к счету «Обязательство по аренде».

Если договоры арендатора предусматривают индексацию платежей, то переоценка обязательства должна происходить, когда получено уведомление об индексации платежей или пересмотре платежей

Переоценка обязательств по аренде

Арендатор должен повторно оценивать обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи в любом из следующих случаев:

- изменение сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости;

- изменение будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей, включая, например, изменение для отражения изменений рыночных арендных ставок после пересмотра рыночной арендной платы. Арендатор переоценивает обязательство по аренде для отражения таких

пересмотренных арендных платежей только в случае изменения денежных потоков (т.е. в случае корректировки арендных платежей). Арендатор также определяет пересмотренные арендные платежи на протяжении оставшегося срока аренды на основе пересмотренных платежей, предусмотренных договором.

Если договоры арендатора предусматривают индексацию платежей, то переоценка обязательства должна происходить, когда получено уведомление об индексации платежей или пересмотре платежей.

Например, если уведомление получено в феврале, то переоценку следует проводить в феврале, когда арендатор получил уведомление.

Пример

С 13-го месяца арендный платеж составляет 1 100 000, при этом срок платежей – 24 месяца. Тогда:

$A = 1\,100$ тыс.руб.

$rS = 10\% = 0.1$

$m = 12$

$rS / m = 0.1/12 = 0.00833$

$N = 3$

$mN = 12 \times 2 = 24$ периодов начисления

Фактор текущей стоимости аннуитета $= [1 - (1.00833)^{24}] / 0.00833 = 21,67172$

$PV = 1\,100$ тыс.руб. $\times 21,67172 = 23\,838\,894$ рублей

Тогда график погашения обязательства изменится и примет вид (таблица 6).

Таблица 6. Расчет расходов и обязательств по аренде (после изменения арендного платежа)

Месяц	Арендное обязательство на начало периода	Процент	Платеж	Долг по аренде
1	30 993 040	258 275	1 000 000	30 251 315
2	30 251 315	252 094	1 000 000	29 503 410
3	29 503 410	245 862	1 000 000	28 749 271
4	28 749 271	239 577	1 000 000	27 988 849
5	27 988 849	233 240	1 000 000	27 222 089
6	27 222 089	226 851	1 000 000	26 448 940
7	26 448 940	220 408	1 000 000	25 669 348
8	25 669 348	213 911	1 000 000	24 883 259
9	24 883 259	207 360	1 000 000	24 090 619
10	24 090 619	200 755	1 000 000	23 291 374
11	23 291 374	194 095	1 000 000	22 485 469
12	22 485 469	187 379	1 000 000	21 672 848
13*	23 838 894	198 657	1 100 000	22 937 552
14	22 937 552	191 146	1 100 000	22 028 698
15	22 028 698	183 572	1 100 000	21 112 270
16	21 112 270	175 936	1 100 000	20 188 206
17	20 188 206	168 235	1 100 000	19 256 441
18	19 256 441	160 470	1 100 000	18 316 911
19	18 316 911	152 641	1 100 000	17 369 552
20	17 369 552	144 746	1 100 000	16 414 298
21	16 414 298	136 786	1 100 000	15 451 084
22	15 451 084	128 759	1 100 000	14 479 843
23	14 479 843	120 665	1 100 000	13 500 509
24	13 500 509	112 504	1 100 000	12 513 013
25	12 513 013	104 275	1 100 000	11 517 288
26	11 517 288	95 977	1 100 000	10 513 265

Таблица 6. Продолжение

Месяц	Арендное обязательство на начало периода	Процент	Платеж	Долг по аренде
27	10 513 265	87 611	1 100 000	9 500 876
28	9 500 876	79 174	1 100 000	8 480 050
29	8 480 050	70 667	1 100 000	7 450 717
30	7 450 717	62 089	1 100 000	6 412 806
31	6 412 806	53 440	1 100 000	5 366 246
32	5 366 246	44 719	1 100 000	4 310 965
33	4 310 965	35 925	1 100 000	3 246 890
34	3 246 890	27 057	1 100 000	2 173 947
35	2 173 947	18 116	1 100 000	1 092 063
36	1 092 063	9 101 - 1164	1 100 000	0

В данном случае арендатору следует признавать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования на сумму:

При изменении платежей в сторону увеличения:

Дебет. Актив в форме права пользования.

Кредит. Обязательство по аренде.

На сумму разницы приведенных стоимостей (после корректировки – до корректировки):

- Кредит. Обязательство по аренде. В вышеприведенном примере: $23\,838\,894 - 21\,672\,848 = 2\,166\,046$ руб.
- Дебет. Актив в форме права пользования – 2 166 046.
- Кредит. Обязательство по аренде – 2 166 046.

Если же балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде, то арендатор должен признать оставшуюся величину переоценки в составе прибыли или убытка.

Раскрытие информации в отчетности

В финансовой отчетности арендатору следует раскрыть следующую информацию (таблица 7).

Таблица 7. Требования к количественному раскрытию информации

Отчет о финансовом положении	Отчет о прибыли или убытке	Отчет о движении денежных средств
Прирост активов в форме права пользования. Балансовая стоимость активов в форме права пользования на конец отчетного периода по классам	Амортизация активов по классам. Процентные расходы по обязательствам по аренде. Краткосрочная аренда, списанная на расходы. Аренда активов с низкой стоимостью, списанная на расходы. Переменные арендные платежи, списанные на расходы. Доход от субаренды. Прибыли или убытки, возникающие в результате операций продажи с обратной арендой	Общий отток денежных средств по аренде

Арендатор должен представлять количественные раскрытия в табличной форме, если другой формат не является более подходящим



Арендатор должен представлять количественные раскрытия в табличной форме, если другой формат не является более подходящим.

Если суммы включены в балансовую стоимость других активов (например, проценты по обязательствам по аренде, капитализированные в основные средства, НМА), это также должно быть раскрыто.

Другие требования к раскрытию включают:

Если использовались освобождения по краткосрочной аренде и/или аренде активов с низкой стоимостью, этот факт, а также сумма обязательства по краткосрочной аренде, если портфель краткосрочной аренды, который привел к возникновению расходов текущего периода, отличается от портфеля краткосрочной аренды, по которому арендатор взял на себя обязательства на конец отчетного периода.

Требования к качественному раскрытию информации – краткое описание характера арендной деятельности компании. Потенциальные оттоки денежных средств, которым подвержена компания, не включенные в обязательство по аренде, в том числе:

- переменные арендные платежи;
- опционы на продление и опционы на прекращение аренды;
- гарантии ликвидационной стоимости;
- еще не начатая аренда, в отношении которой арендатор принял на себя обязательства;
- ограничения или ковенанты, налагаемые договорами аренды;
- информация об операциях продажи с обратной арендой.



Список источников

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н) (ред. от 16.09.2019)

2. Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»



Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org





Е.В. Савина, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Декларация по налогу на прибыль при закрытии обособленного подразделения

Организация уплачивает ежеквартальные и ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль. Налоговые декларации по налогу на прибыль представляются ежеквартально. В январе 2020 года было закрыто обособленное подразделение. Нужно ли сдавать декларацию по налогу на прибыль организаций в ИФНС по месту нахождения закрытого обособленного подразделения за 1 квартал? Нужно ли заполнять Приложение № 5 к Листу 02 налоговой декларации с кодом «З» за 1 квартал и последующие отчетные периоды и текущий налоговый период, ведь исходя из положений п. 10.12 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль можно сделать вывод о том, что доля налоговой базы за предыдущий отчетный период не существует, соответственно, заполнять и сдавать декларацию по месту нахождения обособленного подразделения и Приложение 5 к Листу 02 в составе общей декларации по данному закрытому подразделению не нужно?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

При закрытии обособленного подразделения в 1 квартале календарного года декларация по налогу на прибыль по нему подается в ИФНС по головной организации. В ее состав необходимо включить Приложение № 5 к Листу 02 по этому подразделению.

В п. 10.12 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль говорится о заполнении Приложения № 5 к Листу 02 по закрытому обособленному подразделению за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период (за полугодие, 9 месяцев, год). Поэтому неверен вывод о том, что заполнять и сдавать Приложение № 5 к Листу 02 в составе общей декларации по закрытому подразделению не нужно.

Обоснование вывода

1. Согласно п. 2 ст. 288 НК РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ, производится налогоплательщиками – российскими организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

Приказом ФНС России от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@ утверждена форма

налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (далее – Декларация) и порядок ее заполнения (далее – Порядок).

Согласно п. 2.7 Порядка в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения (далее – закрытое обособленное подразделение), уточненные Декларации по указанному обособленному подразделению, а также Декларации за последующие (после закрытия) отчетные периоды и текущий налоговый период, представляются в налоговый орган по месту нахождения организации, а по организации, отнесенной к категории крупнейших налогоплательщиков, – в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

При этом в Титульном листе (Листе 01) по реквизиту «по месту нахождения (учета) (код)» указывается код «223», а в верхней его части указывается КПП по месту нахождения организации (по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика).

Составление Приложения № 5 к Листу 02 Декларации с кодом «З» по реквизиту «Расчет составлен (код)» по закрытому обособленному подразделению в Декларациях за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период предусмотрено п. 10.12 Порядка.

Таким образом, в случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения Декларации за последующие (после закрытия) отчетные

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности своего обособленного подразделения, Декларации за последующие (после закрытия) отчетные периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации

периоды и текущий налоговый период представляются в налоговый орган по месту нахождения организации. В этом случае уплата авансовых платежей за последующие отчетные периоды и налога за текущий налоговый период по бывшему месту нахождения этого обособленного подразделения не производится (письмо УФНС России по г. Москве от 08.05.2019 № 24-15/076061@).

В рассматриваемой ситуации обособленное подразделение закрыто в январе. Декларация за 1 квартал подается по нему головной организацией. Поэтому по месту нахождения данного закрытого обособленного подразделения декларацию по налогу на прибыль за 1 квартал подавать не нужно.

В соответствии с абзацем третьим п. 2 ст. 286 НК РФ сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в 1 квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Учитывая положения НК РФ, при расчете авансовых платежей у организации (обособленного подразделения) может образоваться переплата по налогу на прибыль. Порядок зачета и возврата излишне уплаченных налогов закреплен в ст. 78 НК РФ.

2. Согласно п. 10.12 Порядка при составлении Приложений № 5 к Листу 02 Декларации с кодом «3» по реквизиту «Расчет составлен (код)» по закрытому обособленному подразделению в Декларациях за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период по строке 040 указывается доля налоговой базы, а по строке 050 – налоговая база в размерах, исчисленных и отраженных в Декларациях за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором оно было закрыто.

В данном пункте говорится о заполнении Приложений № 5 к Листу 02 Декларации по закрытому обособленному подразделению за последующие отчетные периоды и текущий налоговый период, то есть о заполнении Деклараций за полугодие, 9 месяцев и за год. Поэтому неверен вывод о том, что доля налоговой базы за предыдущий отчетный период в Декларации за 1 квартал не существует, соответственно, заполнять и сдавать Приложение № 5 к Листу 02 в составе общей Декларации по данному закрытому подразделению не нужно. ☺

А.А. Артемьев, к.э.н., доцент,

Е.Ю. Сидорова, д.э.н., профессор Департамент налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ



А.А. Артемьев

Таможенные сборы за совершение таможенных операций – как исчислять и уплачивать в отношении вывозимых товаров

В связи со вступлением в силу 1 августа 2020 г. постановления Правительства Российской Федерации от 26 марта 2020 г. № 342 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров» (далее – Постановление) одним из актуальных вопросов является понимание того, каким образом должно производиться исполнение обязанности по уплате таможенных сборов в отношении отдельных видов вывозимых товаров.

В этом отношении можно обратить внимание на следующее.

Согласно пункту 26 части 1 статьи Федерального закона от 3 августа 2018 г.

№ 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»



Е.Ю. Сидорова



таможенные сборы за таможенные операции не взимаются в отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру экспорта, за исключением товаров, облагаемых вывозными таможенными пошлинами (далее, соответственно, Льгота, вывозимые товары).

При этом согласно абзацу первому пункта 3 статьи 3 Закона Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» ставки вывозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Исходя из указанных выше полномочий, ставки вывозных таможенных пошлин на вывозимые товары установлены постановлением Правительства Российской Федерации от 30 августа 2013 г. № 754 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» (далее – постановление по ставкам вывозных пошлин).

В соответствии с постановлением о ставках вывозных пошлин в отношении отдельных товаров (в том числе классифицируемых в позициях 1001 11 000 0, 1001 19 000 0, 1001 91 100 0, 1001 91 200 0, 1001 91 900 0, 2611 00 000 0, 2709 00 100 1, 2711 11 000 0, из 4403 11 000 1, из 4403 11 000 9 единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза) установлена ставка вывозной таможенной пошлины в размере 0%.

Данная ставка является адвалорной ставкой таможенной пошлины.

Таким образом, если Правительством Российской Федерации в соответствии с полномочиями, предусмотренными пунктом 3 статьи 3 Закона Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе», в отношении вывозимого товара установлена ставка вывозной таможенной пошлины, в том числе в размере 0%, и соответствующий вывозимый товар включен в перечень товаров, в отношении которых применяются ставки вывозных таможенных пошлин, то данный товар является товаром, облагаемым вывозными таможенными

Если Правительством РФ в соответствии с полномочиями, предусмотренными пунктом 3 статьи 3 Закона Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» в отношении которых применяются ставки вывозных таможенных пошлин, то данный товар является товаром, облагаемым вывозными таможенными пошлинами. Соответственно, льгота в отношении таможенных сборов на такой товар не распространяется.

пошлинами, и, соответственно, Льгота на такой товар не распространяется.

Поскольку указанные вывозимые товары являются товарами, облагаемыми вывозными таможенными пошлинами, обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин возникает исходя из таможенной процедуры, под которую помещаются вывозимые товары (статья 141 и др. Таможенного кодекса Евразийского экономического союза).

С учетом того, что ставки таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров (далее – таможенные сборы за таможенные операции), установленные пунктом 1 Постановления, должны определяться исходя из таможенной стоимости вывозимых, для целей исполнения обязанностей по уплате таможенных сборов за таможенные операции таможенная стоимость вывозимых товаров, в отношении которых установлена адвалорная ставка вывозной таможенной пошлины в размере 0%, должна быть определена согласно Правилам определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации (постановление Правительства Российской Федерации от 16 декабря 2019 г. № 1694 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации»).

Соответственно, в отношении вывозимых товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставке 0%, представляются необоснованными ссылки на пункт 3 Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации, согласно которому таможенная стоимость вывозимых товаров не определяется и не заявляется, если в соответствии с правом ЕАЭС и законодательством Российской Федерации в отношении вывозимых товаров не возникает и

В отношении вывозимого товара установлена ставка вывозной таможенной пошлины, в том числе в размере 0%, и соответствующий вывозимый товар включен в установленный Правительством РФ перечень товаров

не может возникнуть обязанность по уплате вывозных таможенных пошлин, базой исчисления для которых является их таможенная стоимость.

Список источников

1. Постановление Правительства Российской Федерации от 26 марта 2020 г. № 342 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за совершение таможенных операций, связанных с выпуском товаров», СПС «Консультант плюс»;

2. Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», СПС «Консультант плюс»;

3. Закон Российской Федерации от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе», СПС «Консультант плюс»;

4. Постановление Правительства Российской Федерации от 30 августа 2013 г.

В отношении вывозимых товаров, облагаемых таможенной пошлиной по ставке 0%, таможенная стоимость товаров должны быть определена в установленном порядке.

№ 754 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств – участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации», СПС «Консультант плюс»;

5. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, СПС «Консультант плюс»;

6. Постановление Правительства РФ от 16.12.2019 г. № 1694 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации», СПС «Консультант плюс».






ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
при Правительстве Российской Федерации
Департамент налогов и налогового администрирования
Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа

**ОБУЧЕНИЕ С ПРАКТИКУЮЩИМИ
ПРЕПОДАВАТЕЛЯМИ:**

Повышение квалификации:
Субсидиарная ответственность:
практический алгоритм защиты собственников
(обучение с 29.10.2020 и 04.02.2021)

Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы
практики налогообложения (обучение с 10.11.2020)

Профессиональный налоговый консультант (аттестат ИПБ, диплом
о профпереподготовке Финуниверситета) (обучение с 12.11.2020)

Международное налогообложение: анализ изменений
и практика применения (обучение с 03.12.2020)

Уголовные дела в сфере налогов и предпринимательства:
практикум (обучение в декабре 2020)

Практика учета и налогообложения медицинских
организаций (обучение с 26.01.2021)

Практикум по налоговым проверкам, рискам,
спорам и оптимизации (обучение с 03.02.2021)

Результат обучения:
Аттестат налогового консультанта / главного бухгалтера –
эксперта в области налогового учета и налоговой отчетности

**Возможность получить образование в одном из ведущих
и старейших российских университетов!**

Запись: тел. +7 (499) 553-11-87/97/98 e-mail: nalog@fa.ru

И.В. Косарева, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Восстановление НДС при списании товара в связи с утилизацией

Обязана ли организация при списании товара в связи с утилизацией по истечении срока годности восстановить НДС?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции

Ранее контролирующие органы разъясняли, что суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету по товарам, которые в дальнейшем утилизируются, подлежат восстановлению, так как выбытие товаров по причинам, не связанным с реализацией или безвозмездной передачей, объектом обложения НДС не является (смотрите, например, письма Минфина России от 05.07.2011 № 03-03-06/1/397, от 07.06.2011 № 03-03-06/1/332).

Однако обширная арбитражная практика складывалась в пользу налогоплательщика (смотрите, например, постановления ФАС МО от 31.01.2013 № Ф05-15552/12 по делу № А41-19560/12, ФАС Московского округа от 15.07.2014 № Ф05-7043/14 по делу № А40-135147/2013, решение ВАС РФ от 19.05.2011 № 3943/11 и др.).

Позднее в письме Минфина России от 15 марта 2018 г. № 03-03-06/1/15834 был рассмотрен вопрос о том, не следует ли восстановить НДС в отношении продукции, которая была утилизирована в связи с истекшим сроком годности. Финансисты не сообщили прямо, что они имеют в виду именно

такой вопрос, но это очевидно по теме и тексту письма, связанным с учетом расходов на прибыль в соответствующей ситуации.

Чиновники отметили, что в части восстановления НДС при выбытии имущества по причине, не связанной с реализацией, они рекомендуют руководствоваться п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» и письмом ФНС России от 21.05.2015 № ГД-4-3/8627@.

Раз Минфин обратился к названному разъяснению налоговиков и постановлению Пленума ВАС РФ, он, надо понимать, придерживается этой точки зрения применительно к конкретной ситуации с утилизацией продукции, у которой истек срок годности. Иначе говоря, восстанавливать НДС при осуществлении такой операции не требуется. И начислять НДС как на безвозмездную передачу при наличии документов утилизации также нет оснований.

Однако само наличие арбитражной практики говорит о том, что полностью исключить риск претензий со стороны налоговых органов нельзя.



А. М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук

Бухгалтерский учет имущества, полученного унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда: «перезагрузка» с позиций п.7.1 ПБУ 1/2008

Экономико-правовая природа унитарных предприятий в определенном смысле представляется двойственной. С одной стороны, они считаются «обычными» коммерческими организациями, то есть не относятся к организациям государственного сектора (бюджетной сферы), а также к кредитным и некредитным финансовым организациям. С другой стороны, на находящееся во владении унитарных предприятий имущество у них есть право лишь хозяйственного ведения или оперативного управления (у казенных предприятий), а не собственности (п.1, 2 ст. 2 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», далее – Закон 161-ФЗ). Вытекающая отсюда специфика отношений с собственником имущества обуславливает особенности операций с этим имуществом. В части бухгалтерского учета это оборачивается отсутствием прямого нормативного регулирования целого ряда вопросов.

О технологии решения неурегулированных и (или) дискуссионных вопросов бухгалтерского учета

Согласно п.7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского

учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;

- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Чтобы адекватно трактовать и применять указанный алгоритм, напомним определение упоминаемых в нем документов:

- 1) международные стандарты бухгалтерского учета (далее – МСФО) – МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом МСФО, которые введены в действие на территории России решением (приказом) Минфина России, согласованным с Банком России, на основании и в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107.

На сегодня действует 15 таких приказов Минфина России (принятых в том числе с учетом того, что согласно п.2 указанного Постановления Правительства РФ в состав МСФО и Разъяснений МСФО входят также принимаемые Фондом МСФО изменения, которые вносятся в международные стандарты и их Разъяснения и иные документы, определенные Фондом в качестве неотъемлемой части



А.М. Рабинович

международных стандартов и (или) их Разъяснений;

2) федеральные стандарты бухгалтерского учета

- для «обычных» коммерческих и некоммерческих организаций до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее – ФСБУ), предусмотренных Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон 402-ФЗ), под упоминаемыми в нем и в других нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, включая ПБУ 1/2008, федеральными стандартами бухгалтерского учета понимаются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 года (п.1.1 ст.30 Закона «О бухгалтерском учете»).

Таким образом, на сегодня для указанных организаций ФСБУ признаются 24 ПБУ (от ПБУ 1/2008 до ПБУ 24/2011) и 2 ФСБУ, предусмотренные Законом 402-ФЗ, – ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», обязательные к применению соответственно с 2021 и 2022 года;

- для организаций государственного сектора (организаций бюджетной сферы) – принят и применяется целый ряд предусмотренных Законом 402-ФЗ ФСБУ, именуемых в Законе ФСБУ государственных финансов (подп.1 п.1 ст.21 Закона 402-ФЗ);

3) отраслевые стандарты бухгалтерского учета (далее – ОСБУ):

- стандарты, принимаемые Банком России для кредитных и некредитных финансовых (далее – НФО) организаций (подп.2 п.1 ст.21 Закона 402-ФЗ) (согласно п.1 ст.22 указанного закона никто более, кроме Минфина России и Банка России, не имеет права регулировать бухгалтерский учет со стороны государства).

На сегодня Банком России приняты и применяются две группы ОСБУ – отдельно для кредитных организаций и отдельно – для НФО;

- ОСБУ государственных финансов, то есть ОСБУ для организаций государственного сектора (организаций бюджетного сектора).

На сегодня такие ОСБУ нам не известны;

4) рекомендации в области бухгалтерского учета – документы, разрабатываемые и принимаемые негосударственным регулятором бухгалтерского учета с целью правильного применения

федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, эти рекомендации относятся к документам, регулирующим бухгалтерский учет, но применяются на добровольной основе (п.2 ст.22, п.5 ст.24, подп.4 п.1, п.7-10 ст.21 Закона «О бухгалтерском учете»).

Таким образом, функция разъяснения бухгалтерского учета «обычным» организациям возложена Законом 402-ФЗ на негосударственного регулятора бухгалтерского учета, что подтверждается отсутствием ее среди функций Минфина России, установленных п.1 ст.23, п.1 ст.28 и п.1 ст.30 Закона 402-ФЗ, а также п.11.8 Регламента Минфина России, утвержденного. Приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194н, согласно которому министерством не осуществляется разъяснение практики применения приказов министерства, тогда как все и действующие, и будущие стандарты бухгалтерского учета утверждены и будут утверждаться (согласно п.1 ст.23 Закона 402-ФЗ) приказами Минфина России.

На сегодня функцию разработки и принятия указанных документов полноценно выполняет, к сожалению, всего один негосударственный регулятор бухгалтерского учета – Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», на официальном сайте которого можно видеть 120 рекомендаций в области бухгалтерского учета, значительная часть которых размещена в СПС «КонсультантПлюс» (к сожалению – потому что нуждающихся в разъяснении вопросов и по новым ФСБУ, и по действующим ПБУ гораздо больше, чем это посильно для одной организации).

Как следует из п.7.1 ПБУ 1/2008, при возникновении любого сложного вопроса бухгалтерского учета прежде всего, следует определить, действительно ли для обстоятельства, «породившего» его факта хозяйственной жизни (далее – ФХЖ) не установлен способ бухгалтерского учета.

Понятие способа учета определено в п.2 ПБУ 1/2008: к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации. Условно в способе учета можно выделить содержательную и техническую стороны, и тогда общей для всех объектов

Порядок решения всех сложных и/или неурегулированных вопросов бухучета установлен п.7.1 ПБУ 1/2008

учета сердцевинной содержательной стороны будут: квалификация объекта учета в соответствии с условиями его признания (причем, всегда помня, что делаться это должно непременно в координатах «двойной проводки») и его стоимостная оценка. Образно говоря, бухгалтер всегда ищет ответы на четыре главных вопроса:

- «что» (квалификация главного объекта учета).
- «где» (определение корреспондирующего главному объекту учета «собрата», «источника»),
- «когда» (в какой момент выполняются условия признания этого главного объекта),
- «почем» (по какой стоимости и оценке – в какой денежной величине признается объект учета, делается двойная запись).

Понимать структуру способа учета необходимо, потому что говорить о том, что он не установлен, следует не только при отсутствии описания всех его основных элементов, но и любого из них в отдельности.

Но даже с учетом этого сам вопрос о том, установлен или не установлен способ учета конкретного ФХЖ, методологически не является простым, и к его решению возможны два подхода.

Первый из них состоит в том, что разработать правила на все случаи жизни, учитывающие все и любые особенности конкретных хозяйственных ситуаций, конкретных ФХЖ, невозможно, всегда необходима группировка и обобщение. И поэтому отсутствие правил учета, принимающих во внимание особенности определенной группы ФХЖ, еще не означает полное отсутствие правил их учета, не означает, что правила учета данных ФХЖ не установлены, поскольку в этом случае применению подлежат правила учета, установленные для более широкого круга однородных хозяйственных ситуаций, в который в качестве их частного случая может быть включен и данный конкретный вид ФХЖ, если отвлечься от его указанных особенностей. Иными словами, при отсутствии специальной нормы применяться должна общая норма, если только она не противоречит экономической природе учитываемого вида ФХЖ.

Такой подход (по нашему мнению, обоснованно), часто применяется Минфином России для целей налогообложения.

Самый известный пример – это определение налоговой базы при уступке прав требования долга, не упомянутых

в ст.155 НК РФ: раз специальная норма для уступки конкретных прав требования, например, поставить товары (выполнить работы, оказать услуги) в счет перечисленного аванса, не установлена, то, следовательно, налоговая база при такой уступке должна определяться в общем порядке, определенном п.2 ст.153 НК РФ, то есть как цена договора уступки (письма Минфина России от 17.12.2019 № 03-07-11/98672 от 12.07.2019 № 03-07-11/51950), от 25.12.2019 № 03-07-11/101955, от 30.01.2020 № 03-07-11/5682 и др.)

Другая ситуация – это порядок определения суммы ежемесячной амортизации полностью самортизированных основных средств после их модернизации (реконструкции и др. видов капитальных вложений), амортизируемых линейным способом. Поскольку НК РФ этот порядок не установлен, то, значит, считает Минфин России, применяться должен общий порядок определения суммы амортизации при линейном способе ее начисления, для чего увеличенная на сумму затрат на модернизацию первоначальная стоимость основного средства умножается на норму амортизации, установленную при принятии основного средства к налоговому учету, если после модернизации срок полезного использования модернизированного основного средства не изменился, или на норму амортизации, исчисленную из нового срока полезного использования, если после модернизации он был увеличен (в пределах соответствующей амортизационной группы) (письма от 13.07.2020 № 03-03-06/1/60600, от 22.03.2019 № 03-03-06/1/19397 и др.).

Второй подход состоит в том, чтобы при отсутствии специальной нормы, касающейся непосредственно и именно конкретного вида ФХЖ, считать, что в отношении него способ учета не установлен, несмотря на возможность применения к нему общей нормы, установленной для более широкого круга ФХЖ, в который в качестве их частного случая вполне может быть включен и рассматриваемый вид ФХЖ без ущерба для особенностей его экономического содержания.

При таком подходе в приведенных налоговых ситуациях делается вывод, что

- при уступке требования, не обозначенной в ст.155 НК РФ, вопрос об исчислении НДС в силу п.1 ст.17 НК РФ вообще не может ставиться (Определение судьи ВС РФ от 01.04.2020 № 309-ЭС20-4391 по делу ИП Сергеева И.В., Постановление

При отсутствии отдельного (специального) способа учета конкретного ФХЖ к нему применяется (общий) способ учета более широкого круга ФХЖ, частью которого он является

ФАС Московского округа от 11.02.2009 № КА-А40/183-09 по делу ЗАО «Объединенная Строительная Компания»);

- для определения суммы ежемесячной амортизации модернизированных основных средств с нулевой остаточной стоимостью следует изобрести какой-то новый – не известный НК РФ – способ исчисления амортизации, неизбежно приводящий к элементарному логическому противоречию, поскольку модернизированное основное средство предлагается считать одновременно и новым (как имеющее новую первоначальную стоимость в размере затрат на модернизацию), и прежним – как непременно имеющее прежний срок полезного использования, применяемый для исчисления нормы амортизации (Определение судьи ВС РФ от 12.03.2018 № 305-КГ18-500 по делу АО «Транснефть – Прикамье», Постановление 14 ААС от 02.07.2020 по делу ООО «Стекольный завод 9 Января»).

Если вернуться к п.7.1 ПБУ 1/2008, то ясно, что при первом подходе случаев, когда способ учета конкретного вида ФХЖ считается не установленным ФСБУ, будет гораздо меньше, чем при втором подходе. При этом существенное значение приобретает вопрос о том, насколько применение общей нормы к учету ФХЖ, в отношении которых отсутствует специальный порядок учета, не противоречит их экономической природе, ее специфическим особенностям.

Все эти вопросы нам придется решать применительно к бухгалтерскому учету унитарными предприятиями имущества, полученного от собственника сверх уставного фонда. Чаще всего это бывают основные средства, но могут быть, и нематериальные активы, и материально-производственные запасы, и ценные бумаги.

И наоборот – применение п.7.1 к конкретным ситуациям позволяет также глубже разобраться в общем алгоритме, в технологии решения напрямую не урегулированных ситуаций бухгалтерского учета, встречающихся в деятельности любого бухгалтера достаточно часто.

Небесполезен этот анализ и для сферы налогообложения, поскольку и в ней в связи с применением п.7 ст.3 НК РФ также нередко возникают споры о критериях действительного, а не только кажущегося налогоплательщику или налоговому органу наличия неустранимых сомнений, противоречий и неясностей

актов законодательства о налогах и сборах, которые должны толковаться судом в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). То есть те же споры о том, установлен или не установлен способа учета.

Обоснование корреспондирующего счета

Вопрос о счете бухгалтерского учета, корреспондирующего счету учета полученного имущества, неоднократно рассматривался Минфином России (в документах, не считающихся «разъяснениями»): письма от 10.10.2018 № 07-01-07/72806, от 10.02.2017 № 07-01-09/7472, от 22.01.2016 № 07-04-09/2355 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год» (далее – Рекомендации аудиторам по 2015 году), от 08.07.2015 № 07-01-06/39246 и 07-01-10/39236, от 27.01.2012 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год» (далее – Рекомендации аудиторам по 2011 году), от 09.06.2011 № 07-02-06/104, от 20.04.2006 № 07-05-10/17.

Во всех этих документах Минфин России предлагает в качестве указанного корреспондирующего счета – счет учета добавочного капитала, что приводит к записям Дебет 08, 10, 58 и т.д. – Кредит 83.

При этом в Рекомендациях аудиторам по 2015 году отмечалось, что нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлен конкретный способ отражения в бухгалтерском учете унитарного предприятия имущества, полученного им сверх размера уставного фонда, в связи с чем необходимо прибегнуть к п.7 ПБУ 1/2008. А первоначально эта позиция была сформулирована Минфином России еще в письме от 20.04.2006 № 07-05-10/17, подписанном замминистра С.Д. Шаталовым (что подчеркивает важность письма).

С тех пор сначала в п.7 ПБУ «Учетная политика организации» сначала в качестве источника самостоятельно разрабатываемого организацией способа учета были добавлены МСФО (при замене ПБУ 1/98, действовавшего в 2006 году на ПБУ 1/2008), а затем уже в рамках

Использование для учета имущества, полученного Г(М) УП от собственника сверх уставного фонда, счета 83 «Добавочный капитал» может быть обосновано двумя путями

ПБУ 1/2008 п.7 превратился в п.7.1 ПБУ, в котором МСФО в качестве указанного источника перемещены со второго места на первое.

Таким образом, в данном случае Минфин России исходит из второго из описанных выше подходов к решению вопроса о том, установлен ли способ бухгалтерского учета некоего вида ФХЖ: отсутствие в ПБУ непосредственно способа учета именно получения унитарным предприятием имущества от собственника сверх уставного фонда квалифицируется как необходимость самостоятельно разработать такой способ учета. А возможен ли здесь противоположный – первый – подход, при котором получение имущества унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда считалось бы частным случаем более широкой группы ФХЖ, для которой способ бухгалтерского учета установлен, ввиду чего не было бы необходимости в обращении к п.7 ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008, а в настоящее время – к п.7.1 ПБУ 1/2008?

Ведь, с одной стороны, получение унитарным предприятием от собственника имущества без увеличения уставного фонда вполне может считаться частным случаем вклада собственника в имущество хозяйственного общества, не увеличивающего уставный капитал общества. А такой вклад Минфин России всегда рекомендовал учитывать в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал», причем без ссылки на то, что способ бухгалтерского учета данного ФХЖ не установлен, и соответственно, без предложения организации самостоятельно разработать соответствующий способ учета (письма от 13.04.2005 № 07-05-06/107, от 29.01.2008 № 07-05-06/18 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 год», от 28.10.2013 № 03-03-06/1/45463, от 28.12.2016 № 07-04-09/78875 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год»).

Напомним также, что с 15 июля 2016 года институт вклада в имущество применим не только к обществу с ограниченной ответственностью, но и к акционерному обществу (см. соответственно ст.27 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ (далее – Закон 14-ФЗ), п.1 Федерального закона от 03.07.2016 № 339-ФЗ

«О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах»).

Однако, с другой стороны, ведь и для вклада в имущество хозяйственного общества способ бухгалтерского учета прямо и непосредственно в самих ПБУ не установлен, в связи с чем Минфин России во всех приведенных о вкладе в имущество письмах в качестве обоснования счета 83 «Добавочный капитал» ссылается только на Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденную Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – Инструкция по применению Плана счетов). А этот документ, как известно, не является нормативным правовым документом по бухгалтерскому учету (письмо Минфина России от 15.03.2001 г. № 16-00-13/05 «О применении нового Плана счетов бухгалтерского учета», подписанное заместителем М. Моториным, что подчеркивает важность письма).

В то же время, с третьей стороны, учет вклада в имущество хозяйственного общества по счету 83 «Добавочный капитал» вполне выводим логически из п.2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, согласно которому не признается доходами организации увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), приводящее к увеличению капитала этой организации, вследствие вкладов участников (собственников имущества). Увеличение капитала организации не в результате увеличения доходов должно отражаться непосредственно по счетам учета капитала (третьего не дано). А из всех составных частей капитала единственно подходящим для этого является добавочный капитал. Скорее всего, именно поэтому Минфин России и не пишет, что способ бухгалтерского учета вклада в имущество хозяйственного общества не установлен, ввиду чего организация должна сама его разработать.

Но точно так же – исходя из п.2 ПБУ 9/99 и (или только) Инструкции по применению Плана счетов – Минфин России обосновывал в целом ряде случаев и использование счета 83 «Добавочный капитал» в ситуации получения унитарным предприятием имущества от собственника сверх уставного фонда,

То, что поступление рассматриваемого имущества отражается в капитале, установлено (вытекает из) ПБУ 9/99, в связи с чем нет необходимости в применении к этой ситуации п.7.1 ПБУ 1/2008

не указывая, что способ учета этого имущества не установлен (письма от 09.06.2011 № 07-02-06/104, Рекомендации аудиторам по 2011 году, от 07.2015 № 07-01-06/39246 и 07-01-10/39236, от 10.10.2018 № 07-01-07/7280, от 10.02.2017 № 07-01-09/7472). Причем показательно, что в двух последних письмах рекомендуется обратить внимание по рассматриваемому вопросу на Рекомендации аудиторам не по 2015, а по 2011 году, в которых как раз не сказано о том, что способ учета данного ФХЖ не установлен, тогда как в письме от 07.2015 № 07-01-10/39236 в качестве мнения Минфина России по этому же вопросу указано письмо от 20.04.2006 № 07-05-10/17, в котором, напротив, сказано, что способ учета того же ФХЖ не установлен.

Таким образом, можно констатировать отсутствие последовательности в методологии обоснования использования счета 83 «Добавочный капитал» при принятии к учету унитарным предприятием имущества, полученного от собственника сверх уставного фонда:

- в одних случаях применение этого счета выводится из действующих документов по бухгалтерскому учету, то есть данный способ учета, по сути, признается косвенно установленным ими,
- а в других случаях этот способ считается не установленным, и тогда применение счета учета добавочного капитала считается результатом самостоятельной разработки способа учета в порядке, определенном ПБУ «Учетная политика организации».

Сегодня при втором подходе обоснованием того, что искомым счетом бухгалтерского учета должен быть именно счет 83 «Добавочный капитал» будут положения МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Согласно п.81А, 82, 82А, 106 этого стандарта информация об операциях с собственниками, действующими в этом качестве, представляется не в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а в отчете об изменениях в собственном капитале, при этом она представляется в этом отчете обособленно от информации о прибыли или убытке и о прочем совокупном доходе. Дополнительно можно сослаться на п.109 МСФО (IAS) 1, п.4.69, 4.70 и подп. «а» п.8.3 Концептуальных основ.

То есть отличие обоснования счета 83 «Добавочный капитал» через МСФО от обоснования через п.2 ПБУ 9/99 состоит лишь в том, что в первом случае имеется

прямое указание на отражение операций с собственниками, действующими в этом качестве, в капитале, а во втором – это выводится логически. По нашему мнению, указанное отличие – недостаточно существенное для того, чтобы считать не установленным данный элемент способа бухгалтерского учета имущества, полученного унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда.

Иными словами, автору ближе точка зрения о том, что способ учета рассматриваемого имущества через капитал установлен ПБУ, в связи с чем нет необходимости в применении к этой ситуации п.7.1 ПБУ 1/2008.

Оценка имущества, полученного в хозяйственное ведение сверх уставного фонда

Как уже отмечалось, ни в одном из своих писем Минфин России этот вопрос не затрагивает. И до недавнего времени необходимость оценивать указанное имущество по текущей рыночной стоимости (а не, например, по отличающейся от нее стоимости, указанной в передаточных документах) не имела прямого нормативного обоснования.

Однако, если обратиться к п.10 уже принятого и обязательного к применению с отчетности за 2021 год ФСБУ 5/2019 «Запасы» и п.14 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденного Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, то увидим, что запасы и объекты капитальных вложений, полученные УП безвозмездно, то есть сверх УФ, оцениваются так же, как и полученные безвозмездно хозяйственным обществом от акционеров и участников, то есть в виде вклада в имущество общества. А в последнем случае, что уж несомненно, применяется оценка по справедливой стоимости.

Таким образом, с началом применения в скором времени ФСБУ 5/2019, а затем и других новых ФСБУ, вопрос о том, установлен ли ФСБУ напрямую способ оценки имущества, полученного УП от собственника сверх УФ, можно считать однозначно решенным – установлен, и это оценка по справедливой стоимости.

Поэтому уже сегодня, полагаю, нет необходимости в самостоятельной разработке, УП способа оценки для указанной ситуации путем прохождения пути, предписанного п. 7.1 ПБУ 1/2008.

Новые ФСБУ квалифицируют имущество, переданное собственником Г(М)УП сверх уставного фонда, как полученное безвозмездно, оцениваемое по справедливой стоимости

Учет выбытия капитальных вложений, произведенных за счет предприятия

Бывает, что по поручению собственника унитарное предприятие (например, выполняющее функции управления федеральным или муниципальным недвижимым имуществом) осуществляет за свой счет капитальные вложения подрядным способом в модернизацию, достройку, дооборудование, реконструкцию объектов основных средств, находящихся в хозяйственном ведении или оперативном управлении, а также в строительство новых объектов (Дебет 08 Кредит 60, 70, 69 в обоих случаях, то есть без использования счета 83 «Добавочный капитал») с последующим выбытием всех этих объектов в силу одной из указанных в предыдущем абзаце причин.

В этой ситуации встает вопрос о порядке бухгалтерского учета «убытка», полученного унитарным предприятием при выбытии указанных объектов, то есть о выборе счета бухгалтерского учета, корреспондирующего кредиту счета учета вложений во внеоборотные активы, осуществленные за счет унитарного предприятия: будет ли это счет учета расходов или счет учета капитала.

Напомним, что согласно подп.10 п.1 ст.20 Закона 161-ФЗ выбытие от унитарного предприятия недвижимого имущества невозможно без согласия собственника. С учетом этого, хотя с правовой точки зрения изъятие имущества собственником унитарного предприятия возможно только у казенного предприятия (п.2 ст.296 ГК РФ, п.2 ст.20 Закона 161-ФЗ), представляется целесообразным в целях бухгалтерского учета любое выбытие объекта капитальных вложений от унитарного (и не только казенного) предприятия по указанию или согласованию собственника считать операцией с собственником, и в этом смысле любую причину выбытия недвижимого имущества именовать – условно, для упрощения и для краткости – изъятием, понимая, что, в принципе, собственно изъятие имущества собственником и выбытие имущества по другому основанию могут отражаться в бухгалтерском учете унитарного предприятия по разному (не возражает против более широкого использования термина «изъятие», в частности применительно к унитарному предприятию, не являющемуся казенным, и

Минфин России – письмо от 14.04.2016 № 03-07-11/21295 и др.).

Начнем с более простого первого подхода, то есть будем исходить из предположения, что учет указанного «убытка» имущества – это частный случай более общей хозяйственной ситуации, способ бухгалтерского учета которой установлен ПБУ.

Из российских нормативных актов по бухгалтерскому учету наиболее близкая к рассматриваемой ситуации норма содержится в п.2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н:

- расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В приведенном положении содержится общий подход, из которого следует, что от операций с собственниками организации, выступающими в качестве таковых, у организации не могут возникнуть расходы, учитываемые при определении прибылей и убытков.

А значит, как и в случае с принятием к учету рассматриваемого имущества (в котором в качестве косвенного обоснования выбора счета 83 «Добавочный капитал» выступал п.2 ПБУ 9/99), можно считать, что в п.2 ПБУ 10/99 имеется косвенное обоснование вывода о том, что изъятие объекта капитальных вложений, осуществленных унитарным предприятием за свой счет, должно отражаться через капитал, а не через расходы.

Поскольку принятие рассматриваемого имущества осуществляется в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал», то логично, чтобы и его выбытие – хотя бы и по увеличенной стоимости – отражалось в корреспонденции с дебетом этого же счета 83 «Добавочный капитал».

В то же время Минфин России считает, что способ бухгалтерского учета изъятия собственником у унитарного предприятия ранее переданного ему сверх уставного фонда имущества не установлен. При этом в качестве источника самостоятельной разработки предприятием соответствующего способа учета Минфин России ссылается на Инструкцию по

Использование при выбытии имущества, полученного Г(М) УП от собственника сверх уставного фонда, счета 83 «Добавочный капитал» может быть обосновано двумя путями

применению Плана счетов и цитировавшийся выше п.2 ПБУ 10/99 (Рекомендации аудиторам по 2015 году, со ссылкой на эту их часть в письме от 07.12.2018 № 07-01-09/88715).

По нашему же мнению, в силу как раз этого пункта (а также п.2 ПБУ 9/99) не следовало бы в предлагаемых бухгалтерских записях использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы», дающий нулевое сальдо. Возможно, это сделано ради преемственности с прежней позицией, согласно которой изъятие имущества, полученного сверх уставного фонда, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия в обычном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы» (письмо Минфина России от 21.08.2003 № 16-00-22/11).

Иными словами, представляется более последовательным по отношению к тому, что при операциях с собственником, выступающим именно в этой роли, не возникает ни доходов, ни расходов, вместо двух записей на одну и ту же сумму Дебет 91 Кредит 75, Дебет 83 Кредит 91 делать на эту же сумму одну запись Дебет 83 Кредит 75. Кроме того, это было бы более последовательным и по отношению к записям по принятию рассматриваемого имущества к учету, в которых, в принципе, тоже можно было бы использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы» с нулевым сальдо по нему, но это не делается.

Однако сослаться в первую очередь на ПБУ 10/99 можно было (и нельзя было делать иначе) только до вступления в силу 6 августа 2017 года п.7.1 ПБУ 1/2008, которым, как уже отмечалось МСФО, и российские стандарты бухгалтерского учета поменялись местами в качестве подлежащих строго последовательному использованию источником самостоятельной разработки организацией способа бухгалтерского учета ФХЖ, когда он не установлен ФСБУ: МСФО вышли на первое место, а положения российских федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам перешли на второе место.

То есть сегодня, если считать подобно Минфину России, что способ бухгалтерского учета изъятия у унитарного предприятия имущества, полученного им сверх уставного фонда, не установлен, точку опоры, направляющие ориентиры для самостоятельной разработки такого



способа учета предприятие должно искать в первую очередь в МСФО.

Таким МСФО, как и в случае с выбором счета бухгалтерского учета, корреспондирующего счету учета принимаемого к учету имуществу, будет МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», а в нем – те же п.81А, 82, 82А, 106, 109. Дополнительно можно сослаться на п. 4.69, 4.70 и подп. «а» п. 8.3 Концептуальных основ.

То есть обоснование того, что «убыток» от изъятия у унитарного предприятия объекта капитальных вложений, произведенных за счет предприятия, должен отражаться в капитале, через МСФО отличается от обоснования того же вывода через п.2 ПБУ 9/99 лишь тем, что в первом случае имеется прямое указание на отражение операций с собственниками, действующими в этом качестве, в капитале, а во втором – это выводится логически. По нашему мнению, указанное отличие – недостаточно существенное для того, чтобы считать не установленным данный элемент способа бухгалтерского учета имущества, полученного унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда.

Иными словами, автору ближе точка зрения о том, что способ учета рассматриваемого «убытка» через капитал установлен ПБУ, в связи с чем нет необходимости в применении к этой ситуации п.7.1 ПБУ 1/2008.

В то же время с точки зрения решаемой задачи конкретные нормы МСФО, из которых следует указанный вывод, обладают (хотя и в меньшей мере) теми же недостатками, что и п.2 ПБУ 10/99. В закрытом перечне приводимых в этих нормах примеров – уменьшение вкладов по решению участников (собственников имущества) в ПБУ 10/99, выкуп собственных долевых инструментов

То, что выбытие рассматриваемого имущества отражается в капитале, установлено (вытекает из) ПБУ 10/99, в связи с чем нет необходимости в применении к этой ситуации п.7.1 ПБУ 1/2008

организации и дивиденды в МСФО (IAS) 1 – нет изъятия имущества собственником не при уменьшении вкладов и не в виде дивидендов, а также, естественно, изъятия собственниками в лице органов власти или местного самоуправления.

В связи с этим следует обратиться ко второму из указанных в п.71 ПБУ 1/2008 источников самостоятельной разработки организацией способа учета – к положениям федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам.

Из ПБУ помимо п.2 ПБУ 10/99 это могут быть положения ПБУ о способе учета выбытия соответствующих видов активов. Это выбытие всегда отражается на счетах учета прочих доходов и расходов (п.31 ПБУ 6/01, п.35 ПБУ 14/2007, Инструкция по применению Плана счетов). Но, как следует из п.2 ПБУ 99 и п.2 ПБУ 10/99, такой способ учета не предназначен для выбытия имущества (активов) в результате операций с собственниками, выступающими в этом качестве. Остаются ФСБУ для организаций государственного сектора.

Согласно п.42, 44 Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 256н, имущество, переданное субъектом учета собственнику (учредителю), за исключением денежных средств и эквивалентов, ранее полученных им для выполнения возложенных на субъект учета государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по оказанию государственных (муниципальных) услуг либо для управленческих нужд учреждения, признается для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности изъятием в пользу собственников (учредителей).

Для целей бухгалтерского учета, формирования и публичного раскрытия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности расходами признается снижение полезного потенциала активов и (или) уменьшение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия или потребления активов, возникновения обязательств, за исключением уменьшения, связанного с изъятием имущества собственником (учредителем).

Таким образом, в данном ФСБУ есть прямая норма о том, что изъятие собственником имущества не является расходом, что, пожалуй, и является основным и наилучшим нормативным обоснованием данной позиции.

При этом важно отметить единство обобщающих подходов к рассматриваемому вопросу стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного (преимущественного некоммерческого) и негосударственного (преимущественно коммерческого) секторов.

И, наконец, дополнительно можно отметить, что согласно п.7.6 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997, расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Преимущество данной формулировки для рассматриваемой ситуации состоит в наличии словосочетания «изъятиями собственников», однако нормативный статус документа, не упоминаемого Законом «О бухгалтерском учете» в числе регулирующих бухгалтерский учет, не позволяет опираться на указанную формулировку в качестве одного из основных аргументов, оставляя за ней роль лишь вспомогательного довода.

Резюмируем сказанное: «убыток» от изъятия у унитарного предприятия его собственником объекта капитальных вложений, произведенных за счет предприятия, относится на капитал, логичнее всего – на счет 83 «Добавочный капитал». И это можно считать общим правилом для изъятия у унитарного предприятия его собственником любых затрат предприятия, осуществленных за счет предприятия.

В части отмеченных во введении методологических аспектов применения п.7.1 ПБУ 1/2008 как единственного на сегодня способа решения не урегулированных и (или) дискуссионных вопросов бухгалтерского учета автор придерживается следующего:

1) Чтобы способ учета конкретного вида фактов хозяйственной жизни считался нормативно установленным, достаточно, чтобы он логически выводился из


Прямая норма о том, что в связи с изъятием собственником имущества организации у нее не возникает расходов, есть в ФСБУ для организаций госсектора

более общего положения определенного ФСБУ (наиболее простой пример – толкованием «от обратного»).

Если же искомый способ учета выводится из более общих положений ФСБУ путем интерпретации совокупности норм (системное толкование), в том числе в их развитии (историческое толкование), апеллирующей к «воле законодателя», целевому назначению и т.п. (условно – социологическое толкование»), то в этом случае способ бухгалтерского учета должен считаться не установленным.

Аналогичный подход считал бы целесообразным применять и для целей

п.7 ст.3 НК РФ при выяснении вопроса о том, имеются ли неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, подлежащие толкованию судом в пользу налогоплательщиков.

2) Унитарные предприятия, скорее всего, могут применять способы учета, установленные для организаций государственного сектора, когда к ним приводит адекватное применение п.71 ПБУ 1/2008, если это не противоречит их экономико-правовой природе как имеющих определенные особенности «обычных» коммерческих организаций. 

Л. С. Васнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Обзор писем Минфина России

О возможности визита представителя налогового органа, проводящего налоговую проверку, к бывшему работнику организации по месту проживания

В соответствии с п. 5 ст. 91 Налогового кодекса РФ доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

В случае если в ходе налоговой проверки у должностного лица налогового органа возникнет необходимость получить показания свидетелей, в том числе бывших работников проверяемой организации, то по правилам п. 4 ст. 90 НК РФ показания свидетеля могут быть получены должностным лицом налогового органа по месту пребывания свидетеля, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях.

Письмо Минфина России от 01.09.2020 № 03-02-08/76651

О признании контролируемой задолженности по долговому обязательству российского общества, обеспеченному иностранной организацией (его единственным участником), в целях налога на прибыль

Контролируемой задолженностью признается непогашенная задолженность налогоплательщика – российской организации по долговому обязательству этого налогоплательщика, по которому иностранное лицо, указанное в подп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ, и (или) его взаимозависимое лицо, указанное в подп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ, выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства налогоплательщика – российской организации, если иное не предусмотрено п. 9 ст. 269 НК РФ. Основание – подп. 3 п. 2 ст. 269 НК РФ.

При этом в соответствии со ст. 329 ГК РФ исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком, обеспечительным платежом и другими способами, предусмотренными законом или договором.

Учитывая изложенное, если заключаемый иностранной организацией – единственным участником российского общества договор подпадает под правовую



Показания свидетеля могут быть получены должностным лицом налогового органа по месту пребывания свидетеля

квалификацию в качестве установленного в ГК РФ способа обеспечения исполнения обязательств, то задолженность по долговому обязательству признается контролируемой.

Письмо Минфина России от 10.09.2020 № 03-03-06/2/79399

О применении ставки НДС 10% при реализации составной части медицинского изделия (упаковки картонные, инструкции для лекарств)

Операции по реализации медицинских изделий подлежат налогообложению НДС по ставке 10% по Перечню, утвержденному Правительством РФ (подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ). Исключение – медицинские изделия, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Вышеуказанное учитывается при подаче в налоговую инспекцию регистрационного удостоверения (на медицинское изделие), выдаваемого в соответствии с правом Евразийского экономического союза, а также при представлении до 31 декабря 2021 года регистрационного удостоверения (на изделия медицинского назначения (медицинскую технику)), выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Перечень кодов медицинских товаров, облагаемых НДС по ставке 10% при их реализации, утвержден постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688.

Таким образом, налоговая ставка в размере 10% при реализации на территории Российской Федерации медицинского изделия применяется при наличии регистрационного удостоверения на данное изделие, а также при включении его в Перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688.

Письмо Минфина России от 21.09.2020 № 03-07-07/82576

Об уплате налога на прибыль и прекращении применения пониженных тарифов страховых взносов при утрате организацией статуса участника проекта «Сколково»

Налог на прибыль

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта в соответствии с указанным федеральным законом имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены гл. 25 НК РФ (п. 1 ст. 246.1 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 246.1 Налогового кодекса РФ право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика теряется в таких случаях, как:

- утрата статуса участника проекта (с 1-го числа налогового периода, в котором такой статус был утрачен).
- если годовой объем выручки от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, исчисленной в соответствии с гл. 25 НК РФ и полученной этим участником проекта, превысил 1 млрд рублей (с 1-го числа налогового периода, в котором произошло указанное превышение).

Это значит, что участник проекта теряет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика при утрате статуса участника проекта с 1-го числа налогового периода (календарного года), в котором такой статус был утрачен. При этом сумма налога за налоговый период, в котором наступили обстоятельства, указанные в п. 2 и 2.1 ст. 145.1 НК РФ, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с участника проекта соответствующих сумм пеней (п. 3 ст. 246.1 НК РФ).

Таким образом, в случае если организация утрачивает статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» 1 декабря 2021 года в связи с истечением 10 лет со дня получения указанного статуса, то налогоплательщик обязан начислить и уплатить налог на прибыль организаций за соответствующий период календарного года, в

Для реализации медицинского изделия по ставке 10% должны выполняться определенные условия

Размеры компенсаций за использование личных легковых автомобилей и мотоциклов для служебных поездок останутся на прежнем уровне

котором он утратил статус участника, в том числе в связи с истечением 10 лет со дня получения указанного статуса, а также уплатить соответствующую сумму пеней.

Страховые взносы

Для организаций, получивших статус участников проекта, на период в течение 10 лет со дня получения ими статуса участника проекта начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором ими был получен статус участника проекта, установлены пониженные тарифы страховых взносов в размере 14,0% (на ОПС – 14,0%, на ОСС – 0%, на ОМС – 0%). Основание – подп. 10 п. 1, подп. 4 п. 2, п. 9 ст. 427 НК РФ.

При этом п. 9 ст. 427 НК РФ определено, что для организаций, утративших статус участника проекта, упомянутые пониженные тарифы страховых взносов не применяются с 1-го числа месяца, в котором организация утратила статус участника проекта. Сумма страховых взносов, подлежащая уплате за расчетный (отчетный) период, в котором плательщик страховых взносов утратил статус участника проекта, подлежит восстановлению и уплате в установленном порядке со взысканием с пеней.

Полагаем, что при утрате организацией 11 декабря 2021 года статуса участника проекта по причине истечения 10-летнего периода со дня включения ее в реестр участников проекта такая организация не вправе применять вышеупомянутые пониженные тарифы страховых взносов начиная с 1 декабря 2021 года. При этом сумма страховых взносов, исчисленная исходя из пониженных тарифов за период до 1 декабря 2021 года, восстановлению не подлежит.

Письмо Минфина России от 21.09.2020 № 03-03-06/1/82338

О предложении по установлению новых норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов для целей налога на прибыль

Принятие положительного решения относительно предложения об установлении новых норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов приведет к потерям бюджетной системы РФ, причем в большей степени к потерям бюджетов субъектов РФ (на сегодняшний день 85% суммы налога на прибыль подлежит зачислению в бюджет субъекта РФ). При этом источники компенсации выпадающих доходов остаются неопределенными. К тому же любые изменения налогового законодательства, приводящие к выпадающим доходам бюджетов субъектов РФ, должны рассматриваться с учетом механизма «двух ключей», то есть с учетом мнения субъектов РФ.

Письмо Минфина России от 02.10.2020 № 03-03-06/3/86372

К.В.Новоселов, Государственный советник Российской Федерации 2 класса, к.э.н., доцент Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Обзор писем ФНС России

Разработана форма уведомления о переходе на уплату НДС с фиксированной прибыли КИК

С налогового периода 2020 года физлица, являющиеся контролирующими лицами иностранных компаний, могут уплачивать НДС с фиксированной прибыли таких организаций. Чтобы перейти на новый режим налогообложения, необходимо представить соответствующее уведомление. Его рекомендуемая форма направлена ФНС России в адрес территориальных налоговых органов письмом от 18.11.2020 № ШЮ-4-13/18954@.

Чтобы перейти на уплату налога с фиксированной прибыли КИК с 2020 года, уведомление следует представить в налоговый орган по месту жительства

налогоплательщика до 1 февраля 2021 года. Для следующих налоговых периодов его следует направлять до 31 декабря года, начиная с которого физическое лицо планирует уплачивать налог с фиксированной прибыли КИК.

Напомним, что при переходе на новый порядок уплаты налога с прибыли КИК с 2020 или 2021 года он подлежит применению не менее трех лет. Для лиц, перешедших на него позже, этот период составит не менее пяти лет.

Письмо ФНС России от 18.11.2020 № ШЮ-4-13/18954@

О предоставлении налоговых льгот по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, влекущих перерасчет этих налогов

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направляет налогоплательщику уведомление о предоставлении налоговой льготы (далее – Уведомление) либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы. В Уведомлении должны быть указаны основания предоставления налоговой льготы, объекты налогообложения и периоды, применительно к которым предоставляется налоговая льгота.

Предоставление налоговой льготы предусматривает, в частности:

- 1) выявление налоговым органом оснований, подтверждающих право налогоплательщика на налоговую льготу с учетом имеющихся (в т.ч. поступивших по запросу налогового органа) сведений;
- 2) внесение в автоматизированную информационную систему налоговых органов, используемую для налогового администрирования (далее – АИС «Налог-3»), сведений о налоговой льготе;
- 3) формирование в АИС «Налог-3» и направление Уведомления по форме, утвержденной приказом ФНС России от 12.11.2019 № ММВ-7-21/566@ «Об утверждении форм уведомления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, сообщения об отказе от предоставления налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, а также о внесении изменений в приказ ФНС России от 15.04.2015 № ММВ-7-2/149@»;
- 4) проведение перерасчета налога в соответствии с Уведомлением в случае, если налоговая льгота предоставлена за налоговый период, в отношении которого ранее было направлено налоговое уведомление без учета указанной налоговой льготы. В таком случае Уведомление направляется при условии проведения указанного перерасчета и отражения его результатов в АИС «Налог-3».

ФНС России вышеуказанным письмом разъяснила, что до реализации в АИС «Налог-3» соответствующих доработок налоговым органам необходимо обеспечить контроль за соблюдением порядка предоставления налоговых льгот, включая своевременность проведения перерасчета налоговых платежей за соответствующие налоговые периоды.

Письмо ФНС России от 20.11.2020 № БС-4-21/19082@

Об исполнении постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П по делу о проверке конституционности пп. 1 п. 4 ст. 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации

ФНС России направила территориальным налоговым органам для исполнения постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.11.2020 № 46-П по делу о проверке конституционности подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Московская шерстопрядильная фабрика» (далее – Постановление).

Постановлением подпункт 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса признан не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования данное законоположение не предполагает возможности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций (далее – налог) исходя из кадастровой стоимости здания (строения, сооружения) исключительно в связи

По результатам рассмотрения заявления о предоставлении налоговой льготы налоговый орган направит налогоплательщику уведомление о предоставлении налоговой льготы либо сообщение об отказе от предоставления налоговой льготы

с тем, что один из видов разрешенного использования арендуемого налогоплательщиком земельного участка, на котором расположено принадлежащее ему недвижимое имущество, предусматривает размещение торговых объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, независимо от предназначения и фактического использования здания (строения, сооружения).

Выявленный в Постановлении конституционно-правовой смысл подпункта 1 пункта 4 статьи 378.2 Налогового кодекса является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

Письмо ФНС России от 16.11.2020 № БС-4-21/18729@

О направлении реквизитов казначейских счетов

С 1 января 2021 года меняются банковские счета Федерального казначейства. Информация о новых казначейских счетах опубликована в письме ФНС России от 08.10.2020 № КЧ-4-8/16504@.

При заполнении платежного поручения необходимо обращать особое внимание на заполнение реквизита 17 – «Номер счета получателя средств». Станет обязательным указание номера банковского счета (корреспондентского счета), значение которого будет указываться в реквизите 15 – «Номер счета банка получателя средств» платежного поручения.

С 1 января по 30 апреля 2021 года Казначейством России установлен переходный период, когда будут одновременно функционировать оба счета, как старый, так и новый. С 1 мая будут действовать только вновь открытые казначейские счета.

Письмо ФНС России от 08.10.2020 № КЧ-4-8/16504

О направлении разъяснений в связи с отменой ЕНВД

Федеральная налоговая служба в связи с отменой специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) с 01.01.2021 направила разъяснения по наиболее актуальным вопросам.

Так, разъяснено, на какой режим налогообложения могут перейти налогоплательщики ЕНВД после его отмены – на применение иных альтернативных специальных режимов налогообложения, например, упрощенную систему налогообложения (УСН), патентную систему налогообложения (ПСН). Те, кто изъявит желание перейти на УСН с 1 января 2021 года, должны представить уведомление о переходе на УСН не позднее 31 декабря 2020 года. Кроме того, индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников по трудовым договорам, после отмены ЕНВД могут перейти, в том числе, на применение специального налогового режима НПД.

Отмечено также, что снятие с учета организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков ЕНВД, будет осуществлено в автоматическом режиме. При этом налоговую декларацию по ЕНВД за 4 квартал 2020 года необходимо представить в налоговый орган, в котором организация или индивидуальный предприниматель до отмены указанного режима налогообложения состояли на учете в качестве налогоплательщиков ЕНВД, не позднее 20.01.2021, а уплатить налог – не позднее 25.01.2021.

Также разъяснены вопросы учета доходов, полученных в период применения УСН по товарам (работам, услугам), приобретенным (выполненным, оказанным) в период применения ЕНВД, учета в целях применения УСН расходов на приобретение товаров для перепродажи, понесенных в период применения ЕНВД, учета в целях применения УСН остаточной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, использованных для ведения деятельности, облагаемой в рамках ЕНВД, а также налогообложения организацией доходов, полученных в период применения общего режима налогообложения от реализации товаров, приобретенных в период применения ЕНВД.

ФНС также освещены вопросы учета в целях исчисления налога на прибыль организаций доходов от реализации товаров (работ, услуг), в отношении которых получен аванс (оплата, частичная оплата в счет предстоящих поставок товаров), в период применения ЕНВД, а также учета в целях применения налога на прибыль организаций расходов на приобретение товаров для перепродажи, понесенных в период

Отменен с 1 января 2021 года единый налог на вмененный доход (ЕНВД), что позволит налогоплательщикам наиболее комфортно перейти на применение других специальных налоговых режимов

применения ЕНВД, и исчисления НДС (получения вычетов по НДС) при переходе с 01.01.2021 налогоплательщика с уплаты ЕНВД на общий режим налогообложения.

Для часто встречающихся ситуаций, когда организация использует общий режим налогообложения и ЕНВД и с 2021 года планирует полностью перейти на УСН с объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, разъяснен волнующий многих вопрос: как быть с остатками товаров, по которым НДС уже взят к вычету, а реализация пройдет в следующем году?

Согласно абз. 5 пп.2 п.3 ст. 170 Налогового кодекса РФ, при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Таким образом, при переходе налогоплательщика на УСН суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН.

В целях восстановления сумм НДС в порядке, установленном абзацем пятым подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ, в книге продаж регистрируются счета-фактуры, на основании которых суммы налога приняты к вычету, если в налоговом периоде, предшествующем переходу налогоплательщика на УСН, не истек срок их хранения. В случае отсутствия данных счетов-фактур в связи с истечением установленного срока их хранения в книге продаж возможно зарегистрировать справку бухгалтера, в которой отражена сумма НДС, подлежащая восстановлению.

Письмо ФНС России от 20.11.2020 № СД-4-3/19053@

О направлении формата реестра документов по льготе по НДС

Федеральная налоговая служба взамен письма ФНС России от 26.01.2017 № ЕД-4-15/1281@, а также в целях повышения качества администрирования НДС при одновременном сокращении объема истребуемых у налогоплательщиков документов в связи с применением риск-ориентированного подхода при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, в которой отражены операции, не подлежащие (освобождаемые от налогообложения) налогообложению НДС и подпадающие под понятие налоговая льгота, разъяснила, что при получении налогоплательщиком требования о представлении пояснений (документов) в соответствии с пунктом 6 статьи 88 НК РФ имеется возможность в ответ на указанное требование вместо пакета документов, подтверждающих налоговую льготу, представить в электронном виде реестр документов, подтверждающий обоснованность применения налоговых льгот в разрезе кодов операций (далее – Реестр документов).

На основании информации, содержащейся в представленном налогоплательщиком Реестре документов, налоговому органу в порядке статьи 93 НК РФ следует истребовать документы (комплект документов), подтверждающих обоснованность применения налоговых льгот по отдельным операциям.

Объем подлежащих истребованию документов определяется для каждого кода операции в соответствии с алгоритмом, изложенным в Приложении № 2 к вышеуказанному письму. При этом не менее 50% от объема документов, подлежащих истребованию, должны подтверждать наиболее крупные суммы операций, по которым применены налоговые льготы.

Если налогоплательщиком не представлен Реестр документов или он представлен на бумажном носителе, истребование документов производится в полном объеме.

Письмо ФНС России от 12.11.2020 № ЕА-4-15/18589

О порядке признания доходов от реализации услуг по проведению театрально-зрелищных, культурно-просветительных или зрелищно-развлекательных мероприятий

ФНС России разъяснила, что проведение театрально-зрелищных, культурно-просветительных или зрелищно-развлекательных мероприятий, в том числе публичных представлений музейных предметов и музейных коллекций, следует рассматривать как оказание услуги.

Федеральная налоговая служба продолжает расширять риск-ориентированный подход в целях повышения качества администрирования НДС

На основании ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) организациями, определяющими доходы и расходы по методу начисления. Это значит, что при применении организацией метода начисления суммы предварительной оплаты (авансы), полученные в счет оказания услуг, не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Иной порядок действует при применении кассового метода определения выручки (ст. 273 НК РФ). Аналогичные правила признания доходов и расходов для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, установлены соответственно пунктами 1 и 2 статьи 346.17 НК РФ.

Таким образом, полученная предварительная оплата (авансы) в счет отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) у организаций, применяющих кассовый метод признания доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций, а также для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, включается в состав объекта налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, когда они были получены.

Письмо ФНС России от 03.11.2020 № СД-4-3/18103

О налогообложении промежуточных дивидендов

ФНС России направила для сведения и использования в работе разъяснения Минфина России от 15.10.2020 № 03-03-10/90152 по вопросу квалификации для целей налогообложения прибыли организаций выплаченных дивидендов в случаях, когда размер чистой прибыли хозяйственного общества, выплачивающего дивиденды, определенный по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, меньше, чем величина дивидендов, выплаченных таким хозяйственным обществом на основании соответствующих решений, принятых по результатам квартала и (или) полугодия и (или) девяти месяцев отчетного года.

Федеральным законом № 208-ФЗ установлено право акционерных обществ по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев отчетного года и (или) по результатам отчетного года принимать решения (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, если иное не установлено этим законом. Аналогично общества с ограниченной ответственностью вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества с ограниченной ответственностью (Федеральный закон № 14-ФЗ).

Минфин России подчеркнул, что действующее законодательство Российской Федерации не содержит положений, изменяющих экономическую квалификацию выплаченных дивидендов (распределенной прибыли) в случаях, когда размер чистой прибыли хозяйственного общества, определенный по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, меньше, чем величина дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных таким хозяйственным обществом на основании соответствующих решений, принятых на основании данных промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи доходы в виде дивидендов, выплаченные акционерам (участникам) хозяйственных обществ по результатам работы указанных хозяйственных обществ за квартал, полугодие и девять месяцев отчетного года, в дальнейшем переквалификации для целей налогообложения не подлежат.

Письмо ФНС России от 19.10.2020 № СД-4-3/17130@

Подготовлен Обзор правовых позиций

ФНС России подготовлен и направлен для использования в работе Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного суда Российской Федерации и Верховного суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2020 года по вопросам налогообложения.

Письмо ФНС России от 16.10.2020 № БВ-4-7/16990

Если по итогам года чистая прибыль организации оказалась меньше выплаченных ею дивидендов (распределенной прибыли) за квартал, полугодие или девять месяцев, то для целей налогообложения эти дивиденды не переквалифицируются

О применении ставки 0 процентов по налогу на прибыль организациями, осуществляющими медицинскую деятельность

ФНС России разъяснила спорный вопрос о применении организациями, осуществляющими образовательную и (или) медицинскую деятельность, по налогу на прибыль организаций налоговую ставку 0 процентов при соблюдении установленных условий. Так, в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода должна составлять не менее 50 процентов. Федеральным законом от 18.03.2020 № 62-ФЗ предусмотрено учитывать в численности медицинского персонала персонал, имеющий сертификат специалиста или свидетельство об аккредитации специалиста.

По окончании налогового периода в сроки, установленные для представления налоговой декларации, организации представляют в налоговые органы сведения о соблюдении ими условий для применения налоговой ставки 0 процентов по форме сведений (КНД 1150022), утвержденной приказом ФНС России от 21.11.2011 № ММВ-7-3/892@. Начиная с представления сведений за 2020 год, в разделе «Сведения о численности работников в штате организации на 1 число каждого месяца отчетного года» по графе 4 надлежит указывать численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста или свидетельство об аккредитации специалиста, в штате организации.

Письмо ФНС России от 06.10.2020 № СД-4-3/16344@

О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС

ФНС России в целях повышения деловой активности и предоставления комфортных условий налогового администрирования добросовестным налогоплательщикам, принято решение о том, что в отношении налоговых деклараций по НДС, в которых заявлено право на возмещение сумм налога из бюджета, камеральная налоговая проверка может быть завершена по истечении одного месяца со дня ее представления.

Не позднее 10 календарных дней со дня представления такой налоговой декларации осуществляется ее оценка на соответствие условиям:

- а) не представлено заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС;
 - налогоплательщик в соответствии с данными ПП «Контроль НДС» относится к низкому, среднему либо неопределенному (для индивидуальных предпринимателей) уровню риска;
 - возмещение НДС из бюджета Российской Федерации заявлялось в периоде, предшествующем налоговому периоду, за который представлена налоговая декларация по НДС, и по решению о возмещении (полностью либо частично) подтверждение суммы НДС к возмещению составило более 70% от суммы налога, заявлявшейся к возмещению;
 - более 80% вычетов по НДС от общей суммы вычетов, заявленных налогоплательщиком в проверяемой налоговой декларации по НДС, приходится на контрагентов низкого, среднего либо неопределенного (индивидуальные предприниматели) уровня риска, и не менее 50% суммы налоговых вычетов по НДС приходится на контрагентов, указанных в налоговой декларации за предшествующий налоговый период;
- б) сумма уплаченных налогов за три года, предшествующих налоговому периоду, за который представлена налоговая декларация по НДС, превышает сумму налога, заявленную к возмещению из бюджета по такой декларации.

По истечении одного месяца со дня представления налоговой декларации налогоплательщики, соответствующие вышеуказанным условиям, оцениваются на одновременное соответствие следующим условиям:

- отсутствие ошибок в налоговой декларации и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа и полученных им в ходе налогового контроля, приводящих к изменению налоговых обязательств;
- отсутствие противоречий между сведениями об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, и несоответствиям сведениям об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащихся в налоговой декларации по

В Федеральной налоговой службе стартовал новый пилот по сокращению сроков камеральной проверки по НДС до одного месяца

НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком, либо Расхождения не свидетельствуют о занижении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации, или о завышении суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета Российской Федерации; отсутствие признаков нарушений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, приводящих к завышению суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета, либо к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации.

При проведении камеральной налоговой проверки оценка целесообразности проведения мероприятий налогового контроля в отношении контрагентов низкого и среднего уровня налогового риска, по которым налогоплательщиком заявлены налоговые вычеты по НДС, определяется с учетом информации (сведений), имеющихся в распоряжении налогового органа.

В случае если после вынесения решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению из бюджета Российской Федерации, установлены обстоятельства, свидетельствующие:

- о наличии признаков уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов),
- о выявлении объектов налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (пункт 1 статьи 54.1 Кодекса),
- о несоблюдении хотя бы одного из двух условий, определенных в пункте 2 статьи 54.1 Кодекса, в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций),
- о наличии иных признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, указывающих на завышение суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета Российской Федерации,

налоговым органам поручено незамедлительно организовывать мероприятия по проведению предпроверочного анализа для рассмотрения вопроса УФНС о включении налогоплательщика в План проведения выездных налоговых проверок.

Письмо ФНС России от 06.10.2020 № ЕД-20-15/129

А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: сентябрь – ноябрь 2020

Пени отменяют и при занижении налога в декларации

Нельзя начислять пени, ссылаясь только на занижение налога в отчетности. Об этом напомнил АС Московского округа (постановление от 22.09.20 № А40-218290/2019). Он пояснил – перечисленный налог превышал отраженный в декларации. Поэтому у компании не было долга перед бюджетом и просрочки с внесением налога. Если нет просрочки, то нет и оснований для пеней – следует из пункта 1 статьи 75 НК РФ.

Отменен штраф с опоздавшего экспортера

Компания не успела собрать документы, подтверждающие экспорт (их надо

сдать в течение 180 дней, исчисляемых после выпуска товаров на таможне). Тут надо начислить НДС по 10 или 20-процентной ставке, заполнив уточненную декларацию. Фирма так и поступила, но не доплатила НДС на день подачи «уточненки». За это ее оштрафовали на 20 процентов от начисленного налога.

Организация возразила: НДС перечислен на день привлечения к ответственности. И главное – на эту дату уже предъявлены документы, подтверждающие вывоз ценностей. Значит, можно вычесть НДС, ранее определенный с экспортных операций (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ). Это фактически обнуляет первоначальный налог. Следовательно, нет долга перед бюджетом. Штраф надо отменить – заключил АС Московского округа (постановление от 13.10.20 № А40-213623/2019).

Излишне перечисленный налог избавит и от штрафа за занижение в декларации. Или сократит его – если переплата меньше заниженного налога

Его решение совпадает с постановлением Президиума ВАС РФ от 11.11.08 № 6031/08.

Штраф могут удвоить из-за адреса электронной почты

По документам организация получила товары от посредников. Практически же они не работают, у них нет ресурсов, сотрудничество с ними фиктивно. Вся продукция напрямую закуплена у производителей, что последние и подтвердили. В итоге суд запретил вычет НДС по счетам-фактурам посредников. И указал – фирма умышленно уходила от налогов. Поэтому штраф повышен до 40 процентов от доначисленного НДС (постановление АС Московского округа от 24.09.20 № А41-27498/2019). Это вдвое больше стандартных санкций, предусмотренных пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Арбитраж пояснил – в документах производителей указан электронный адрес налогоплательщика, а не посредников. По нему изготовители сообщали об условиях поставок. Значит, работникам налогоплательщика известно о прямых закупках и о недостоверности документов посредника. Учтено и совпадение IP-адреса, с которого отправлены платежи покупателя и фиктивных посредников. Такое совпадение, подкрепленное иными доводами, доказало: налогоплательщик контролировал перечисления других фирм. Следовательно, знал о неуплате ими налогов. Есть и прочие обстоятельства, показывающие, что организация осознавала противоправность своих действий. Это признак умышленного нарушения (п. 2 ст. 110 НК РФ).

Суд опирался на совокупность аргументов. Другое дело, когда установлено только совпадение IP-адресов. Здесь АС Московского округа может не признать доначисления (см. хотя бы постановление от 15.07.20 № А40-115391/2019). Совпадение иногда объясняется не подконтрольностью, а иными факторами. Например, работой нескольких предприятий в одном офисном центре, где общий сервер для выхода в Интернет.

Связь компаний привела к доначислениям

Инспекция не приняла затраты на закупку товаров через посредников. Они созданы для ухода от налогов и фактически

не работали, а товары поступили непосредственно от импортера. Так заявили чиновники, пояснив: налогоплательщик и импортер связаны (у них общий учредитель и отдельные менеджеры). Значит, организация могла знать о реальности прямых закупок и об их условиях. Они удобны покупателю, поскольку импортер ввел минимальные цены и не требовал предоплат. Не доказаны преимущества сотрудничества с посредниками и осмотрительность при их выборе. Сообщив так, АС Московского округа одобрил налоговые доначисления (постановление от 12.10.20 № А40-314065/2018).

Иная ситуация, когда подтверждена реальность работы посредников и невыгодность прямых закупок. Допустим, для них нужны предоплаты (это может быть видно из письма производителя или проекта соглашения с ним). Посредник же не требует аванс. Это оправдывает его привлечение и помогает оспорить доначисления. Доказательство – постановление АС Московского округа от 07.07.20 № А40-142195/2018.

Применимы и другие аргументы. Например, работа производителя только с избранными дилерами или крупными покупателями, к которым не относится налогоплательщик. Или завышенные неустойки, введенные изготовителем, но отсутствующие у посредника. Данные обстоятельства можно подтвердить коммерческими предложениями, проектами договоров, распечатками с сайтов производителей... Эти документы также помогут избежать доначислений.

Отказ в возмещении – не повод для взносов

Сотруднику выдано пособие по временной нетрудоспособности или по беременности и родам. Эти расходы должны компенсировать из средств соцстраха. Но фонд не стал их возмещать, ссылаясь на недочеты в документах. Поэтому выплату нельзя считать законодательно установленным пособием. Ее компания незаконно освободила от взносов во внебюджетные фонды – указали соцстраховцы.

Большинство предприятий начисляют взносы. Хотя их можно не платить, если вы готовы к судебному спору с отделением ФСС России (по взносам на страхование от несчастных случаев) и с ИФНС (по другим страховым взносам). Арбитраж напоминает: взносы берут с

Сотрудничество с посредниками – не основание для налоговых доначислений (п. 6 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53). Но лучше показать преимущества сделок с посредником по сравнению с прямыми закупками

тех выплат персоналу, которые регулируются трудовыми отношениями (п. 1 ст. 420 НК РФ, п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ). А спорные средства выданы фирмой как страховая выплата. Отказ в возмещении не может изменить классификацию выплаты. Ведь она не связана с результатами труда или иными трудовыми показателями. Значит, нет оснований для взносов – решил АС Московского округа (постановление от 22.09.20 № А40-284254/2019). Его мнение совпадает с определением ВС РФ от 04.08.17 № 308-КГ17-680.

Если устранены ошибки, то суд отменяет штраф

Сдав отменяющие и дополняющие формы, организация устранила ошибки в сведениях о застрахованных лицах. Причем все корректировки внесены до того, как чиновники обнаружили недочеты. Тут недопустим штраф за недостоверность в исходных документах – решил АС Московского округа (постановление от 24.08.20 № А40-316261/2019). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 05.07.19 № 308-ЭС19-975.

Судебные решения основаны на Федеральном законе от 01.04.96 № 27-ФЗ. В частности, на статье 15 (она разрешает исправления). И на статье 17. Там на корректировки отведено пять рабочих дней. Но это для ситуаций, когда ошибки выявлены фондом. Срок для устранения недочетов, обнаруженных самим предприятием, не установлен (определение ВС РФ от 05.09.18 № 303-КГ18-5702). Главное – опередить пенсионщиков.

Не вернули зарплату – не уменьшайте НДФЛ

В суде организация доказала, что работнику излишне выдана зарплата. Неоправданно выданную сумму нельзя считать доходом физлица. Значит, с нее необоснованно удержан и перечислен НДФЛ. Так решила компания. Она обратилась в ИФНС, требуя вернуть излишне внесенный налог.

Если договор, по которому начислено вознаграждение, признан недействительным, то доход надо корректировать. Но только после возврата средств физлицом – сообщил Президиум ВС РФ (п. 10 Обзора от 21.10.15). В изучаемом случае гражданин не вернул деньги. Поэтому нет оснований для уменьшения дохода

и НДФЛ. У фирмы нет налоговой переплаты. У инспекции нет обязанности по возврату НДФЛ. Это вывод сразу из двух постановлений АС Московского округа от 20.08.20 (№ А41-85133/2019 и № А40-263501/2019).

Налог на имущество зависит от данных по зданию

Помещение не указано в перечне объектов недвижимости, у которых облагают кадастровую стоимость. Но оно находится в здании, включенном в данный перечень. Значит, и по помещению нужно брать налог с кадастровой стоимости – сообщил АС Московского округа (постановления от 06.10.20 № А40-299006/2019 и от 21.09.20 № А40-257381/2019). Его вывод совпадает с позицией ВС РФ (определение от 08.10.19 № 305-ЭС19-16933) и Минфина России (письмо от 24.11.17 № 3-05-04-01/77887).

Если кадастровая стоимость отдельного помещения не определена, то применяют пункт 6 статьи 378.2 НК РФ. То есть рассчитывают долю площади помещения в общей площади здания. Ее умножают на кадастровую стоимость здания. Так узнают налоговую базу для отдельного помещения.

Суд изучает и другие споры, связанные с кадастровой стоимостью. В частности, напоминает – налогоплательщик не вправе сам ее корректировать. В частности, не может вычитать НДС (если кадастровую стоимость приравняли к цене покупки недвижимости). Самовольное уменьшение стоимости – основание для доначисления налога на имущество. Это видно хотя бы из постановления АС Московского округа от 08.10.20 № А40-302950/2019.

Форма 4-ФСС освободила от лишних взносов

Компания не успела в срок сдать документы по основной деятельности. Ссылаясь на это, соцстраховцы повысили взносы на страхование от несчастных случаев. И ставку взяли по самому травмоопасному виду деятельности, из закрепленных за фирмой в ЕГРЮЛ. А не по фактической деятельности.

Чиновники выполняли пункт 13 Правил, одобренных постановлением Правительства России от 01.12.05 № 713. Вместе с тем, ставка не может быть произвольна – указал ВС РФ (определение от 12.11.18 № 304-КГ18-9969). Так что

Перевод на надомную работу не освобождает от страховых взносов

правительственная норма – для крайних случаев. Например, когда у фонда нет никаких документов по деятельности организации. В изучаемом случае заявление о подтверждении основного вида сдано – с опозданием, но до принятия фондом решения о ставке. Кроме того, фирма своевременно высылала форму 4-ФСС. Там указан код основного вида деятельности. Он не изменился (по сравнению с прошлым годом). Значит, нельзя повышать взносы – решил АС Московского округа (постановление от 02.09.20 № А40-48210/2019).

Дополнительно можно опираться и на другие документы. Например, на договоры с заказчиками или покупателями (по ним легко установить фактическую деятельность). Или на штатное расписание. Из него зачастую видно: у компании нет специалистов в той деятельности, которая выбрана фондом. Поэтому необоснованна новая ставка.

Отсутствие регистрации не избавило от НДС

Гражданин не зарегистрирован предпринимателем, но должен заплатить НДС с доходов от сдачи имущества в аренду. Так решил АС Московского округа (постановление от 07.09.20 № А41-109767/2019). Он пояснил – речь идет о коммерческой недвижимости, которая не может быть использована для личных нужд физлица. Значит, она приобретена для предпринимательства. В аренду налогоплательщик передает сразу несколько помещений, у него множество клиентов, он постоянно получает доходы. Очевидно систематическое поступление прибыли. Это признак предпринимательской деятельности (ст. 2 ГК РФ). Если гражданин ее ведет, то бессмысленно ссылаться на отсутствие регистрации в качестве предпринимателя. Данный аргумент, как видно из статьи 11 НК РФ, не освободит от налогов.

Амортизация несовместима с консервацией

Если по основным средствам принят приказ о консервации и она будет продолжаться свыше трех месяцев, то надо приостановить начисление амортизации. Не сделав этого, компания нарушит пункт 3 статьи 256 НК РФ и пункт 23 ПБУ 6/01. В итоге она необоснованно завысит амортизационные отчисления. Тут инспекция вправе доначислить налог

на прибыль и налог на имущество – напомнил АС Московского округа в постановлении от 03.11.20 № А40-5074/2020.

Штраф снижают из-за минимальности просрочки

Если организация несвоевременно внесла удержанный НДСЛ, то ее надо оштрафовать на 20 процентов от заданного налога (п. 1 ст. 123 НК РФ). Так заявила инспекция. Но стоит учитывать смягчающие обстоятельства. Они уменьшают санкции не менее, чем в два раза (п. 3 ст. 114 НК РФ). Или больше – указал суд. Он подчеркнул: компания лишь на день опоздала с внесением налога. Это смягчающее обстоятельство. Значительный штраф недопустим, его стоит снизить в сто раз – решил АС Московского округа (постановление от 22.10.20 № А40-203159/2019).

От ответственности могут и полностью освободить. Для этого нужно выполнить четыре условия из пункта 2 статьи 123 НК РФ. Во-первых, следует погасить долг по НДСЛ и внести пени за несвоевременное перечисление. Во-вторых, средства надо перечислить до того, когда организация узнала о назначении выездной проверки. Или о том, что инспекция известно о ранее допущенных задержках. Кроме того, нужно в срок сдать форму 6-НДСЛ – третье условие. С ней же связано четвертое: в форме не должно быть ошибок или умолчаний, приводящих к занижению налога.

Штраф разумен, если сокращен в 500 раз

Организация оштрафована на 5 771 500 рублей за задержку сведений персучета. Такой штраф законен, поскольку определен по статье 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ. Но нарушение допущено случайно (первоначально фирма ошибочно отправила сведения по ненадлежащему адресу). Оно не привело к потерям бюджета или Пенсионного фонда, не доказано искажение пенсий. Кроме того, просрочка составила всего три дня. Все это позволяет уменьшить санкции до 10 000 рублей, то есть в 577 раз. Именно такая «сумма штрафа является разумной» – заключил АС Московского округа (постановление от 19.10.20 № А40-17495/2020).

Уменьшая санкции за задержку перс отчетности, АС Московского округа учитывает и другие смягчающие

Советуем оформить произвольный акт о переводе на консервацию. В нем указывают наименование основных средств, инвентарные номера, срок консервации, ответственных лиц

обстоятельства (их перечень открыт). К примеру, отсутствие прежних подобных нарушений (постановление от 14.03.19 № А40-204009/2018). Или отсутствие недоимки по взносам (постановление от 13.03.19 № 40-2945/2018). Либо долгов перед бюджетом (постановление от 25.02.20 № А40-167958/2019).

Истечение срока избавило от санкций

Фирма собирала коммунальные платежи с населения, действуя в интересах снабжающих организаций. Так она стала платежным агентом, который обязан использовать специальный банковский счет. Если этого не сделано, то положен штраф: от 40 до 50 тысяч рублей с юрлица (ч. 2 ст. 15.1 КоАП РФ). Но данное нарушение не упомянуто среди тех, по которым введен повышенный срок привлечения к ответственности. Значит, нужно использовать стандартный двухмесячный, закрепленный в части 1 статьи 4.5 КоАП РФ. В изучаемом случае прошло более четырех месяцев (с момента зачисления средств без спецсчета до дня привлечения к ответственности). Поэтому нельзя привлечь к ответственности – решил АС Московского округа (постановление от 27.10.20 № А41-107241/19). Его вывод соответствует постановлению ВС РФ от 08.06.15 № 307-АД14-466.

Приостановку взыскания надо обосновать

Компания вправе потребовать отложить взыскание доначислений до их признания судом. Но надо обосновать необходимость данной обеспечительной меры (ч. 2 ст. 90 АПК РФ). К примеру, показать – внесудебное взыскание грозит значительным ущербом для налогоплательщика. Если таких доказательств нет, то взыскание не приостановят. Так недавно заявил АС Московского округа (постановление от 15.10.20 № А40-85181/2020). Ранее он сообщал, как избежать внесудебного изъятия.

Из судебных решений ясно: можно предъявить график предстоящих платежей. Из него видно – если будут взысканы доначисления, то компания не сумеет рассчитаться с поставщиками и подрядчиками. Последние не отгрузят материалы и не выполнят работы (доказательство – договоры с контрагентами, где предусмотрены предоплаты). В итоге налогоплательщику



придется приостановить или сократить деятельность. Очевиден возможный ущерб и необходимость обеспечительных мер – так сказано в постановлении от 01.11.16 № А40-244992/2015. Если в договорах с партнерами закреплены неустойки за несвоевременную оплату, то это еще одна причина для запрета на внесудебное взыскание (постановление от 03.11.17 № А40-105224/2017).

Актуальны и другие доводы. Не запрещено сдать в суд документы по начислениям персоналу (расчетные ведомости или произвольные справки о предстоящих платежах или информацию о фонде оплаты труда). Из них видно – задолженность перед работниками существенна. Ее сложно погасить при единовременном взыскании всех доначислений. Здесь предприятию угрожают санкции за несвоевременную выдачу зарплаты. Это еще одна возможная причина для обеспечительных мер (постановление АС Московского округа от 02.11.16 № А40-134567/2016).

С инспекции можно взыскать суточные

Если налоговики проиграли в арбитраже, то с инспекции можно взыскать судебные расходы (ст. 110 АПК РФ). К ним относят и суточные, выплаченные работникам компании, участвующим в суде. Их назначают, если сотрудники не могли ежедневно возвращаться к месту жительства. Сумму суточных нужно прописать в приказе или ином документе организации (к примеру, в Положении о командировках). Его стоит предъявить в арбитраж.

В суд желательно сдать документы на выплату суточных. Еще пригодится приказ или иной документ о направлении в командировку, а также авансовый отчет. Поездку работников можно подтвердить билетами или путевыми листами. Эти документы учел АС Московского округа, признавая необходимость возмещения суточных (постановление от 22.10.20 № А40-53550/2019).

Если суточные – более 700 рублей за один день командировки по России, то с суммы превышения берут НДФЛ и страховые взносы

Д.В. Игнатъев, к.э. н., эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Бухгалтерский и налоговый учет при нарушении условий договора поставки

Поставщик (общая система налогообложения) нарушил условия договора поставки – недопоставил товар в торговые точки за отчетный период на сумму 100 000 руб. Покупатель выставил претензию и обозначил сумму штрафа. Обязательства по уплате штрафа зачтены в счет погашения обязательств покупателя по оплате поставленных товаров (оформлен акт взаимозачета).

Как эту операцию документально оформить со стороны поставщика и отразить в бухгалтерском и налоговом учете? Что будет с НДС?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

По факту признания суммы штрафа (что желательно оформить письменным подтверждением, выражающим готовность заплатить штраф) поставщик должен признать в налоговом и бухгалтерском учете соответственно внереализационный и прочий расход. Обязательств по НДС у поставщика в данном случае не возникает.

Обоснование вывода

Налог на прибыль организаций

Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль (далее – Налог) для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях определения налоговых обязательств по налогу налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ), которыми признаются обоснованные (экономически оправданные, выраженные в денежной форме) и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные)

налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К ним относятся, в частности, расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств (пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ). При применении метода начисления они признаются в налоговом учете на дату признания указанных сумм должником либо на дату вступления в законную силу соответствующего решения суда (пп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Факт признания должником сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств устанавливается в соответствии с гражданским законодательством (письмо Минфина России от 07.02.2018 № 03-03-06/17312). В письме ФНС России от 26.06.2009 № 3-2-09/121 разъяснялось, что признание указанных сумм расходов должником может

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ)

быть осуществлено как в форме согласия с предъявленными требованиями, так и в форме совершения должником конкретных действий по исполнению обязательств, которые свидетельствуют о признании долга (например, в форме направления письма или иного документа, подтверждающего факт нарушения обязательств и позволяющий определить размер суммы, признанной должником). Документом, подтверждающим признание должником неустойки, может служить письменное согласие оплатить долг в соответствующем размере.

В рассматриваемой ситуации стороны подписали акт зачета взаимных требований, в силу которого обязательство поставщика по уплате штрафа засчитывается в счет погашения обязательства покупателя по оплате поставленных товаров, что, на наш взгляд, свидетельствует о признании поставщиком выставленной покупателем претензии. Вместе с тем полагаем, что наряду с этим поставщику было бы целесообразно подтвердить факт признания штрафа путем оформления уведомления (письма) о признании предъявленной суммы штрафа.

Заметим, что сам по себе факт проведения зачета взаимных требований между поставщиком и покупателем не влияет на налоговые обязательства поставщика по налогу.

НДС

Обязанность по уплате того или иного налога непосредственным образом связана с возникновением у налогоплательщика соответствующего объекта налогообложения (п. 1 ст. 38 НК РФ). Объекты налогообложения НДС перечислены в ст. 146 НК РФ. Факты признания налогоплательщиком штрафа за нарушение договора, равно как и погашения обязательства по его уплате, к таковым не относятся. Поэтому у поставщика в данном случае в связи с данными фактами хозяйственной жизни не возникает обязательств по НДС. Не повлияют они и на налоговые обязательства покупателя по НДС (смотрите, например, письмо Минфина России от 08.06.2015 № 03-07-11/33051).

Что касается проведения зачета взаимных требований, то данная операция может привести к необходимости начисления поставщиком НДС в случае, если в результате такого зачета погашается обязательство покупателя по

предварительной оплате товаров, что сопряжено с необходимостью оформления и выставления поставщиком «авансового» счета-фактуры (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 154, пп. 2 п. 1 ст. 167, п. 3 ст. 168 НК РФ, п. 15 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33). Если же штраф засчитывается в счет погашения обязательств покупателя по оплате уже отгруженных ему товаров, то НДС при зачете не начисляется, счет-фактура не оформляется.

Бухгалтерский учет

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, установлены ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99).

В соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Согласно п. 12 ПБУ 10/99, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров относятся к прочим расходам. Они принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией (п. 14.2 ПБУ 10/99).

Согласно п. 16 ПБУ 10/99, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала

Сам по себе факт проведения зачета взаимных требований между поставщиком и покупателем не влияет на налоговые обязательства поставщика по налогу на прибыль организаций

Согласно п. 12 ПБУ 10/99 штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров относятся к прочим расходам и принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией (п. 14.2 ПБУ 10/99)

актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) (п. 17 ПБУ 10/99).

В соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 по общему правилу расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Соответственно, расходы в виде санкций по договорам признаются на дату получения решения суда или на дату направления письменного подтверждения, выражающего готовность организации заплатить штраф, либо на дату оплаты штрафа.

Таким образом, на дату подписания акта о зачете взаимных требований или

на дату направления покупателю письменного подтверждения, выражающего готовность заплатить штраф (если это имело место до оформления акта о зачете), поставщик в данном случае должен отразить в бухгалтерском учете прочий расход в сумме штрафа за нарушение договора поставки (смотрите План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н):

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 76, субсчет «Расчеты по претензиям».

Факт зачета обязательства по уплате штрафа в счет погашения обязательства покупателя по оплате поставленных товаров отражается проводкой:

Дебет 76, субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 62, субсчет «Расчеты с покупателями по оплате отгруженных товаров».

Н.А. Мозалева, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Частичное применение амортизационной премии при приобретении транспортных средств

Организация приобретает транспортные средства-тягачи и полуприцепы за свой счет в сентябре 2020 г. в количестве 5 единиц, амортизационная группа 5. Для расходов по налогу на прибыль будет применяться амортизационная премия 30%. Можно ли применить амортизационную премию частично, например к 2 машинам из 5?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции

В соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет право, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения (амортизационную премию) в размере (второй абзац п. 9 ст. 258 НК РФ):

- для третьей-седьмой амортизационных групп – не более 30% первоначальной стоимости ОС (за исключением полученных безвозмездно);
- для остальных амортизационных групп (первой, второй, восьмой – десятой) на

капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости ОС.

Начисление амортизационной премии является правом налогоплательщика, поэтому ее применение организация должна закрепить в учетной политике для целей налогообложения (смотрите письма Минфина России от 06.05.2009 № 03-03-06/2/94, от 24.03.2009 № 03-03-06/1/187, от 10.03.2009 № 03-03-05/34 и др., ФНС России от 10.06.2009 № ШС-22-3/461, от 03.06.2009 № 3-2-09/110, УФНС России по г. Москве от 13.08.2012 № 16-15/074032@, от 27.04.2009 № 16-15/041125).


Пункт 9 ст. 258 НК РФ не ограничивает налогоплательщика в различных вариантах использования амортизационной премии.

Ранее сотрудниками Минфина России высказывалась позиция, согласно которой применение амортизационной премии возможно в отношении всех основных средств организации либо группы основных средств (письма Минфина России от 13.03.2006 № 03-03-04/1/219, от 17.11.2006 № 03-03-04/1/779).

Однако позднее мнение уполномоченных ведомств несколько изменилось.

Так, в Информации Управления ФНС России по Челябинской области от 30.01.2009 уточнено, что амортизационную премию можно применять по отдельным объектам основных средств. В письме Минфина России от 30.10.2014 № 03-03-06/1/55106 сказано: применение амортизационной премии является правом, а не обязанностью налогоплательщика. В

этой связи, по мнению Департамента, в учетной политике для целей налогообложения прибыли организаций необходимо отразить порядок использования, размер амортизационной премии и критерии, согласно которым амортизационная премия будет применяться в отношении всех или отдельных объектов амортизационного имущества (смотрите также письмо Минфина России от 21.04.2015 № 03-03-06/1/22577, постановление Восемнадцатого ААС от 03.08.2020 № 18АП-4976/20 по делу № А07-30518/2017).

Таким образом, в настоящее время амортизационная премия без налоговых рисков может быть применена не ко всем ОС, а только к некоторым группам или даже к отдельным объектам. 

И.Н. Ложников, председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, заслуженный экономист России, доцент, Государственный советник Российской Федерации I класса

Обзор методических рекомендаций по бухгалтерскому учету собственного капитала

В соответствии с Планом работ Комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР» на 2019–2020 год, институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона (ИПБ МР) в сентябре 2020 года были приняты Методические рекомендации по бухгалтерскому учету собственного капитала (далее – Методические рекомендации).



И.Н. Ложников

Указанные рекомендации были разработаны при участии члена Комитета Шадринной М.А. В данных Методических рекомендациях раскрывается порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности операций с элементами собственного капитала: уставным капиталом, резервным, добавочным, нераспределенной прибылью и непокрытым убытком. Особое внимание уделено учету капитала при реорганизации, банкротстве и ликвидации организации.

Структура Методических рекомендаций включает восемь разделов:

1. Общие положения. Термины и определения.
2. Законодательное регулирование бухгалтерского учета уставного капитала.
3. Бухгалтерский учет уставного ка-

4. Бухгалтерский учет резервного капитала.
5. Бухгалтерский учет добавочного капитала.
6. Бухгалтерский учет чистой прибыли (непокрытого убытка).
7. Учет собственного капитала при реорганизации, ликвидации и банкротстве.
8. Раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о капитале организации.

К проекту прилагаются приложения:

- Приложение № 1. Нормативные и правовые акты.
- Приложение № 2. Корреспонденции счетов по учету собственного капитала.

В первом разделе «Общие положения. Термины и определения» определены пользователи Методических рекомендаций, каковыми, прежде всего, являются

Уставный капитал отражается в бухгалтерском учете в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций

специалисты бухгалтерских, финансовых и экономических служб организаций, а также их руководители.

Для обеспечения единообразия в понимании рассматриваемых норм и положений в первом разделе Рекомендаций излагается содержание основных дефиниций, используемых в указанном документе, включая определения видов (элементов) собственного капитала «уставный, добавочный, резервный капитал и чистая прибыль», а также содержание отдельных стадий капитала при его формировании (оплаченный, неоплаченный уставный капитал) и некоторые другие.

Во втором разделе «Законодательное регулирование бухгалтерского учета уставного капитала» закреплена «юридическая концепция поддержания капитала», согласно которой собственный капитал организации не участвует (не используется) в удовлетворении потребительских целей организации, кроме выплаты дивидендов, а является источником финансовой устойчивости организации. Также во втором разделе Методических рекомендаций автор подробно описывает порядок (этапы) юридического оформления процедуры создания юридического лица, который включает три этапа:

Первый этап – принятие учредителями (участниками), например общества с ограниченной ответственностью, решения по вопросу о формировании у общества уставного капитала и установление необходимых сведений об уставном капитале в учредительных документах (размер и т.п.);

Второй этап – оплата уставного капитала организации;

Третий этап – государственная регистрация общества.

С целью обеспечения полноты информации о законодательных требованиях к порядку формирования уставного капитала автором в отдельной таблице № 2-1 приведены важнейшие параметры формирования уставного капитала, в сказуемом которой указываются:

- организационно-правовые формы юридического лица;
- виды уставного капитала;
- минимальный размер уставного капитала;
- размер первоначального взноса в уставный капитал;
- предельный срок погашения задолженности по взносам в уставный капитал;
- правовое основание.

Третий раздел Рекомендаций – «Бухгалтерский учет уставного капитала»

– посвящен рассмотрению правил ведения бухгалтерского учета непосредственно категории уставного капитала. Особо подчеркивается, что все операции по формированию и движению (изменению) уставного капитала должны быть оформлены соответствующими первичными документами, которыми могут быть: устав; выписки из ЕГРЮЛ; выписка банка; приходные кассовые ордера; акт приемки-передачи основных средств и НМА; передаточные акты; накладные; акты оценки вносимого имущества; бухгалтерские справки; счета-фактуры; договоры простого товарищества; передаточные акты; договоры по реорганизации юридических лиц.

В бухгалтерском учете информация об уставном капитале акционерного общества должна формироваться на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Уставный капитал отражается в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций. Аналитический учет по пассивному счету 80 «Уставный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить сбор информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В частности, для отражения операций по формированию уставного капитала предлагается открывать следующие субсчета:

- 80-1 «Объявленный капитал» (80-1-1 «Обыкновенные акции», 80-1-2 «Привилегированные акции»);
- 80-2 «Подписной капитал» (80-2-1 «Обыкновенные акции», 80-2-2 «Привилегированные акции»);
- 80-3 «Оплаченный капитал» (80-3-1 «Обыкновенные акции», 80-3-2 «Привилегированные акции»);
- 80-4 «Изъятый капитал».

С целью обеспечения полноты отражения в бухгалтерском учете операций по формированию уставного капитала автором приводится пошаговый алгоритм таких операций с указанием основания для их совершения и момента отражения в учете, в том числе:

- на дату государственной регистрации выпущенные акции отражаются записью: Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», Кредит 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал» — отражен уставный капитал акционерного общества в сумме

Средства резервного капитала предназначены для покрытия убытков общества, а при отсутствии средств – для погашения облигаций и выкупа акций (долей) общества

номинальной стоимости предназначенных к размещению акций;

- на дату утверждения отчета об итогах выпуска акций в бухгалтерском учете делается запись: Дебет 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал», Кредит 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал» – отражена стоимость акций, на которые подписались акционеры;
- на дату оплаты акций отражается оплата стоимости размещенных акций записью: Дебет 80-2 «Уставный капитал», субсчет «Подписной капитал», Кредит 80-3 «Уставный капитал», субсчет «Оплаченный капитал» – стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала.

В том случае, если акционеры не подписались на часть выпущенных акций и при этом акции не были размещены среди акционеров, на сумму неразмещенных акций после перерегистрации учредительных документов в бухгалтерском учете делаются записи: Дебет 80-1 «Уставный капитал», субсчет «Объявленный капитал», Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» – аннулированы акции, на которые не была произведена подписка.

Изменения размера уставного капитала (увеличение или уменьшение), наблюдаемые в процессе деятельности организации, могут происходить как по причинам экономического характера, так и в связи с требованиями действующего законодательства. При этом увеличение величины уставного капитала осуществляется двумя способами: а) увеличением номинальной стоимости размещенных акций; б) выпуском дополнительных акций.

С целью облегчения читателям восприятия декларируемых норм автором указанные операции проиллюстрированы на условных примерах (примеры № 1, 2, 3, 4), где указывается не только корреспонденция счетов, но и виды первичных документов по их оформлению.

Кроме правил учета уставного капитала в акционерных обществах, в разделе настоящих методических рекомендаций, также рассматриваются особенности бухгалтерского учета уставного (складочного) капитала в обществах с ограниченной ответственностью и порядок учета паевого фонда в производственных кооперативах.

Особое внимание автор уделит и изложению правил учета операций по выкупу

собственных акций и долей у их собственников, для чего в учете используется счет 81 «Собственные акции (доли)», на котором обобщается информация о наличии и движении собственных акций (долей), выкупленных обществом у акционеров (собственников) для их последующей перепродажи или аннулирования. При этом на дату перехода доли к обществу задолженность по выплате участнику действительной стоимости переходящей к обществу доли отражается по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями».

Продажа обществом доли (акций) третьему лицу(ам) может отражаться по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», на отдельном субсчете, и кредиту счета 81. Отрицательная разница между продажной ценой доли и ее действительной стоимостью (по которой она отражена в учете) включается в состав прочих расходов организации. В бухгалтерском учете организации на сумму данной разницы производится запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», и кредиту счета 81, а положительная разница признается эмиссионным доходом и отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

В четвертом разделе Рекомендаций – «Бухгалтерский учет резервного капитала» – описываются правила формирования и использования средств резервного капитала. Особо подчеркивается, что резервный капитал предназначен исключительно для покрытия убытков общества, а также для погашения облигаций и выкупа акций (долей) в случае отсутствия иных средств.

Для учета средств резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Также в целях увеличения чистых активов акционеры (участники) организации могут внести имущество, имущественные права или неимущественные права путем формирования фондов. Если для этих целей выбран вариант пополнения резервного капитала, то операция отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Непосредственно операции по погашению убытка за счет резервного капитала

относятся к событиям после отчетной даты, и отражаются в соответствии с решением Совета директоров (наблюдательного совета), как правило, в отчетности в следующем за отчетным годом по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Также организации вправе скорректировать (уменьшить) сумму резервного капитала в пределах лимита, установленного законодательством. В этом случае уменьшение резервного капитала осуществляется только после государственной регистрации изменений в учредительных документах и отражается записью по дебету счета 82 и кредиту счета 84 – до величины (размера) резервного капитала, предусмотренно-го уставом.

В пятом разделе – «Бухгалтерский учет добавочного капитала» – рассматривается порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций по увеличению величины (стоимости) активов организации, непосредственно не связанных с результатами её производственной деятельности, а являющихся следствием изменения конъюнктуры рынка и привлечения инвестиционных средств, а также описания режима их последующего использования.

Достаточно подробно автор описывает механизм формирования средств добавочного капитала, который определяется в соответствии с видом источника, каковыми являются суммы:

- дооценки внеоборотных активов, объектов капитального строительства, НМА со сроком использования свыше 12 месяцев – как результат проведения их переоценки;
- разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества;
- курсовых разниц, связанных с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте;
- разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в валюту Российской Федерации;
- целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств, при их использовании;

- вкладов в имущество общества, не изменяющих размеры и номинальную стоимость доли этого акционера (участника) в уставном капитале;

- НДС, восстановленные учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал, которые передаются учреждаемой организации.

Существенным достоинством работы можно считать выбранный автором стиль изложения материала, когда правила учета операций по формированию средств добавочного капитала, проиллюстрированы на условных числовых примерах, в которых последовательно раскрываются содержание операций и соответствующая им корреспонденция счетов, а также наименование первичных учетных документов по их оформлению (примеры № 8, 9, 10, 11).

Важное место в V разделе настоящих Рекомендаций отведено вопросу изложения правил учета добавочного капитала, формируемого от прочих источников. Так, впервые подробно рассматривается ситуация, при которой средства целевого финансирования, полученные в виде инвестиционных активов, переносятся на счет добавочного капитала.

В частности, если основные средства и (или) объекты недвижимости были приобретены или сооружены за счет инвестиционных средств, которые носили целевой характер, то в организации при принятии объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств должны производиться записи по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения». Одновременно эта сумма отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал» на отдельном субсчете, например, по субсчету «Прочие источники».

Не менее заметным правилом является и установленная в Рекомендациях норма, согласно которой должна проводиться инвентаризация данных по счету 83 «Добавочный капитал».

При этом инвентаризация добавочного капитала должна исключить случаи, когда по статье «Добавочный капитал» бухгалтерского баланса отражается результат переоценки (дооценки) основных средств, осуществленный в предшествующие периоды (в том числе в периоды обязательной переоценки основных средств), по уже списанным объектам. Поэтому, если основные средства,

На сумму приобретенных за счет инвестиционных средств объектов недвижимости (иных внеоборотных активов) увеличивается размер добавочного капитала и уменьшается величина средств целевого финансирования

результат переоценки которых отражен в составе добавочного капитала организаций, уже списаны с бухгалтерского баланса, то дооценки следует перенести с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль. При этом должна быть сделана запись по дебету счета 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прочие источники» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года». Данные годовой инвентаризации добавочного капитала являются основой заполнения показателей формы «Отчет об изменении капитала» бухгалтерской отчетности.

В шестом разделе Рекомендаций – «Бухгалтерский учет чистой прибыли (непокрытого убытка)» – излагается порядок учета операций по формированию и использованию (погашению) средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Бухгалтерский учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который предназначен для отражения наличия и движения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка нарастающим итогом. По окончании года вся сформированная прибыль текущего года (накопленная на счете 99 «Прибыли и убытки») переводится в состав прибыли, подлежащей распределению. В учете данная операция отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 99 закрывается и на отчетную дату 31 декабря остатка не имеет.

В бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах отражается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) как конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

Чистая прибыль (соответствующая часть) может быть направлена на:

- пополнение резервного капитала;
- увеличение уставного капитала, в том числе при его доведении до величины чистых активов;
- выплату доходов, дивидендов учредителям (участникам) организации;
- использование в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества.

Организация может также принять решение не распределять чистую прибыль. В таком случае данные средства переходят на следующий (следующие) год (годы).

Для обобщения информации по направлениям использования чистой прибыли предлагается к синтетическому счету 84 открывать следующие субсчета:

- 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;
- 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года»;
- 84-3 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»;
- 84-4 «Непокрытый убыток прошлых лет»;
- 84-5 «Фонды накопления и потребления (по видам)».

Движение чистой прибыли

Увеличение чистой прибыли		Уменьшение чистой прибыли	
Источники	Корреспонденция счетов	Источники	Корреспонденция счетов
На величину чистой прибыли отчетного периода	Дт 99 Кт 84-1	На величину чистого убытка отчетного периода	Дт 84-1 Кт 99
На сумму объявленных и невостребованных дивидендов, срок исковой давности по которым истек	Дт 75-2 Кт 84-1	На сумму начисленных дивидендов (в том числе промежуточных)	Дт 84 Кт 75-2
На сумму добавочного капитала от переоценки выбывших в отчетном периоде внеоборотных активов	Дт 83 Кт 84-1	В связи с увеличением уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	Дт 84-1,3 Кт 80
В связи с уменьшением уставного капитала при его доведении до величины чистых активов	Дт 80 Кт 84-1	В связи с направлением нераспределенной прибыли в резервный фонд	Дт 84-1 Кт 82
На сумму увеличения чистой прибыли прошлых лет за счет прибыли текущего года	Дт 84-1 Кт 84-3	При направлении части чистой прибыли прошлых лет на погашение убытков прошлых лет	Дт 84-3 Кт 84-2

Кроме того, для повышения наглядности изложения правил учета нераспределенной прибыли, операции по её движению сгруппированы по отдельным направлениям – таблица № 6.1

По-видимому, особо следует отметить предлагаемый автором алгоритм учета операций по использованию средств нераспределенной прибыли (чистой прибыли), направляемой на производственное развитие и иные аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества. Для этой цели организация может открывать аналитические счета к счету 84, субсчету 5 «Фонд накопления», в том числе:

- «Фонд накопления образованный»;
- «Фонд накопления использованный».

При этом образование фонда накопления в бухгалтерском учете следует отражать на дату проведения общего собрания собственников (акционеров) в размере, утвержденном этим собранием (разумеется, при наличии соответствующей неиспользованной чистой прибыли). В бухгалтерском учете указанная операция отражается по дебету счета 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года» и кредиту счета 84 субсчет «Фонд накопления», аналитический счет третьего порядка «Фонд накопления образованный».

Использование образованного фонда накопления отражается после ввода соответствующего объекта в эксплуатацию по дебету счета 84 субсчет «Фонд накопления», аналитический счет третьего порядка «Фонд накопления образованный» и кредиту счета 84 субсчет «Фонд накопления», аналитический счет третьего порядка «Фонд накопления использованный».

В седьмом разделе – «Учет собственного капитала при реорганизации, ликвидации и банкротстве» – рассматриваются вопросы отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с реорганизацией, банкротством и ликвидацией юридических лиц. В связи с этим автор отмечает, что реорганизация юридического лица может быть осуществлена в формах слияния, присоединения, разделения, выделения и преобразования.

Также особо подчеркивается, что величина уставного капитала, сформированного в результате реорганизации, должна соответствовать сумме, закрепленной в решении учредителей (собственников) о реорганизации. При этом корректировка возможной разницы между ранее учтенным размером уставного капитала и его новой величиной производится:

- при увеличении уставного капитала за счет того показателя, который служит



источником этого увеличения (сумма добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.);

- при уменьшении относится на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Все операции, связанные с реорганизацией юридических лиц, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами. Поэтому в Рекомендациях приводится не только перечень необходимых документов, но и дается описание порядка их оформления.

Достаточно подробно в Рекомендациях рассмотрены правила отражения средств собственного капитала при каждой форме реорганизации.

В частности, при реорганизации юридических лиц в форме слияния, если договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации, по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то такое увеличение производится за счет перераспределения собственных источников – добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д. Во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации величина уставного капитала отражается в сумме, зафиксированной в договоре о слиянии.

В случае если в договоре о слиянии предусмотрено уменьшение величины уставного капитала возникшей организации, по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым

Во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации величина уставного капитала отражается в сумме, зафиксированной в договоре о слиянии

Все операции, связанные с реорганизацией юридических лиц, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами

показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При слиянии в акционерных обществах в случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов организации над величиной уставного капитала числовые показатели раздела «Капитал и резервы» вступительного бухгалтерского баланса формируются в межотчетный период в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал – в части превышения стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций.

При реорганизации в форме выделения размер уставных капиталов вновь созданных организаций определяется решением учредителей и должен быть увязан с суммой чистых активов, исчисленных по данным вступительных балансов. Разница между размером чистых активов и уставным капиталом регулируется размером нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, а при конвертации акций – за счет средств добавочного капитала.

Значительное место в VII разделе настоящих Рекомендаций уделено учету операций при ликвидации и банкротстве организаций. При этом важно отметить, что автором проведено структурирование собственно процесса ликвидации, который включает этапы (процедуры) связанные с:

1. Решением о ликвидации.
2. Уведомлением налогового органа.
3. Опубликованием объявления в СМИ.
4. Выполнением требований трудового законодательства.
5. Сообщением о ликвидации кредиторам.
6. Сверкой расчетов с налоговым органом.
7. Составлением промежуточного ликвидационного баланса.
8. Проведением расчетов с кредиторами.
9. Подготовкой и сдачей в налоговые органы отчетности.
10. Подготовкой итогового баланса и заявления о ликвидации.
11. Внесением записи в ЕГРЮЛ о ликвидации организации.

Непосредственно порядок учета операций по счету «Уставный капитал» при ликвидации юридического лица зависит от величины ликвидационного баланса. Так:

- если ликвидационный баланс положительный, то соответствующая прибыль общества отражается по дебету счета 99 и кредиту счета 84, т.е. относится на счет нераспределенной прибыли; и по дебету счета 80 и кредиту счета 84. Сформированная таким образом чистая прибыль организации распределяется

между участниками организации и отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 75.

- если ликвидационный баланс отрицательный, то списание уставного капитала так же отражается по дебету счета 80 и кредиту счета 84. Оставшаяся сумма средств (в случае её наличия) и числившаяся на счете 84 распределяется между участниками с отражением данной операции по дебету счета 84 и кредиту счета 75.

В общем случае при ликвидации общества все суммы, числящиеся на счетах учета собственного капитала организации, собираются на счете 84 для распределения и проведения последующих расчетов с акционерами, участниками общества.

Для облегчения читателями восприятия представленного материала в Рекомендациях наиболее сложные операции, связанные с реорганизацией юридических лиц, проиллюстрированы на условных числовых примерах, в которых приводится содержание хозяйственной операции, корреспонденция счетов, суммы корректировок и другие необходимые реквизиты.

Восьмой раздел – «Раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о капитале организации» содержит рекомендации (пояснения) к порядку заполнения Отчета об изменениях капитала. При этом автор напоминает, что указанный отчет содержит сведения о состоянии и движении средств уставного (складочного) капитала; добавочного капитала; резервного капитала; нераспределенной прибыли и прочих резервов. Также в отчете отражается информация о собственных акциях, выкупленных у акционеров.

Непосредственно информация в Отчете приводится по элементам собственного капитала в разрезе основных причин за два года – отчетный и предшествующий ему, что дает в свою очередь возможность для анализа динамики и структуры собственного капитала организации.

В приведенных к Методическим рекомендациям Приложениях указан перечень основных нормативных правовых актов определяющих порядок юридического регулирования категории собственного капитала (приложение № 1) и типовые схемы корреспонденции счетов, в которых раскрывается содержание хозяйственных операций по движению средств собственного капитала, а также наименование первичных учетных документов по их оформлению (приложение № 2).

АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia